

Instituto Politécnico de Coimbra  
Instituto Superior de Contabilidade  
e Administração de Coimbra

Joana Alexandra Seabra Andrino

## Relatório de Estágio em Controlo de Qualidade da Auditoria

Controlo de Qualidade da Auditoria

Joana Alexandra Seabra Andrino

ISCAC | 2019

Coimbra, outubro de 2019





Instituto Politécnico de Coimbra  
Instituto Superior de Contabilidade  
e Administração de Coimbra

Joana Alexandra Seabra Andrino

## Relatório de Estágio em Controlo de Qualidade da Auditoria

Relatório de estágio submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria Empresarial e Pública, realizado sob a orientação do Professor Carlos Barros e supervisão do Doutor Paulo Braz.

Coimbra, outubro de 2019

## **TERMO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro ser a autora deste relatório de estágio, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente relatório de estágio.

## **AGRADECIMENTOS**

Durante este percurso incrível tenho muito que agradecer a algumas pessoas que me ajudaram, que me suportaram, que me ensinaram e que acima de tudo nunca desistiram de mim.

Primeiro, quero agradecer aos meus pais que me apoiaram em tudo, mesmo quando as coisas pareciam más eles acreditaram sempre em mim, e proporcionaram-me tudo para eu chegar até aqui.

À minha mãe que me apoiou incondicionalmente em tudo, mesmo quando eu parecia que ia endoidecer. Ao meu pai, que sempre se preocupou e que nunca acreditava em mim quando eu lhe dizia que as coisas estavam a correr mal. Ao meu irmão que tinha muita paciência e me explicava certas coisas, vezes e vezes sem conta, sem ti não teria sido possível. Ao Acácio, que sempre se preocupou comigo e que sempre me apoiou em tudo.

Não posso deixar de agradecer do fundo do coração ao Samuel, que apesar não perceber nada da área sempre me apoiou incondicionalmente, sempre leu os meus trabalhos, mesmo quando não lhe apetecia nada, que tinha sempre uma palavra de positivismo, mesmo quando eu parecia que ia explodir. És o melhor.

Às amigas que fiz em Coimbra, que levo no meu coração, que fizeram com que aquelas sextas-feiras à noite e sábados fossem uma animação. Joana, Filipa, Margarida e, a minha incrível companheira de trabalhos, do início ao fim, sempre juntas, Isa(dora), não sei como vos agradecer por toda a ajuda, por todo o apoio e por todas as risadas!

Quero agradecer ao meu Orientador, Professor Carlos Barros pelo apoio e conselhos dados. À Professor Georgina Morais pela paciência, disponibilidade e por me ter dado sempre uma palavra amiga.

Por último, mas definitivamente não menos importante, quero agradecer ao Dr. Paulo Braz e ao Dr. Carreira, que me proporcionaram uma experiência incrível no estágio. Deram-me a oportunidade de aprender e conhecer pessoas maravilhosas: Liliana, por todo o desespero juntas afogadas em trabalho, obrigada, foste e és uma pessoa maravilhosa comigo; Edgar, uma das pessoas mais incríveis, interessantes e conhecedoras com quem tive oportunidade de trabalhar, ensinaste-me tudo e tiveste toda a paciência do mundo comigo, obrigada.

## RESUMO

A realização do presente relatório tem por base um estágio curricular efetuado no âmbito do Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública, tendo como objetivo principal a exposição da globalidade das atividades realizadas durante o percurso efetuado na Leal, Carreira & Associados, SROC, Lda., assim como esclarecer os aspetos mais importantes relativamente a um dos temas mais presente na entidade acolhedora, o controlo de qualidade.

O presente relatório de estágio encontra-se repartido em três partes, a primeira incide sobre uma exposição objetiva da entidade acolhedora e as atividades desenvolvidas ao longo de seis meses no âmbito do trabalho efetuado no estágio curricular. A segunda parte apresenta-se como um capítulo introdutório àquele que é um subtema do relatório, relacionando o processo de auditoria à qualidade que deve apresentar. Por último, a terceira parte expõe e esclarece os aspetos mais relevantes relativamente ao processo de controlo de qualidade exercido pela Comissão de Mercado de Valores Mobiliário aos Revisores Oficiais de Contas e Sociedades de Revisores Oficiais de Contas através da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

**Palavras-chave:** Auditor, processo de auditoria, controlo de qualidade, procedimentos substantivos.

## **ABSTRACT**

The purpose of this report is to portray the internship performed under the curriculum of the Master's Degree in Business and Public Audit. The principal objective is to describe the activities performed during the internship at Leal, Carreira & Associados, SROC, Lda., and explain more detailed some aspects of the quality control, which is the most relevant topic for the company.

The report is divided into three parts, the first part focuses on factual information concerning the company and the activities delegated to the intern during the six months. The second part is an introductory chapter to a subtopic of the report, which concerns the quality standards of the audit process. Finally, the third part discloses and explains the most relevant aspects of the quality control process implemented by the Portuguese Stock Exchange Regulator to the auditors and audit firms through the Portuguese Statutory Audit Institute.

**Keywords:** Auditor, audit process, quality control, substantive procedures.

# ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO .....	1
1 ESTÁGIO .....	2
1.1 Revisão de literatura.....	2
1.1.1 Fase de planeamento .....	3
1.1.2 Asserções inerentes às demonstrações financeiras .....	5
1.1.3 Materialidade .....	6
1.1.4 Definição de risco .....	7
1.1.5 Execução da auditoria .....	9
1.1.6 Emissão da opinião .....	10
1.1.7 Controlo de qualidade .....	11
1.2 Entidade acolhedora .....	12
1.3 Atividades desenvolvidas.....	13
1.3.1 Organização dos papéis de trabalho.....	13
1.3.2 Circularização de terceiros.....	15
1.3.3 Elaboração de demonstrações financeiras internas.....	17
1.3.4 Testes a gastos – inspeção documental.....	18
1.3.5 Teste ao processamento de salários .....	19
1.3.6 Teste aos inventários.....	21
1.3.7 Verificação e teste ao imobilizado.....	23
1.3.8 Teste às reconciliações bancárias .....	24
1.3.9 Teste à mensuração de rédito.....	25
1.3.10 Teste aos pagamentos ao Estado e Outros Entes Públicos .....	26
1.3.11 Decomposição de financiamentos .....	27
1.3.12 Conferência de saldos e transações entre partes relacionadas .....	28
1.3.13 Revisão de aspetos fiscais da Modelo 22.....	30



1.3.14	Correção e revisão de Anexos às demonstrações financeiras e Relatórios de Gestão.....	31
2	AUDITORIA E A QUALIDADE .....	32
2.1	Ética e a qualidade .....	35
2.2	Evolução regulamentar do controlo de qualidade .....	36
3	QUALIDADE DA AUDITORIA .....	39
3.1	Controlo de qualidade .....	40
3.1.1	Fases do controlo de qualidade .....	41
3.1.2	Comissão do controlo de qualidade e controladores-relatores .....	42
3.1.3	Seleção de revisores submetidos a controlo de qualidade .....	44
3.1.4	Elementos do sistema de controlo de qualidade .....	46
3.1.5	Manual de Controlo de Qualidade .....	54
3.1.6	Controlo de qualidade da atividade .....	55
3.1.7	Dossiê de controlo .....	57
3.1.8	Conclusões do controlo de qualidade .....	58
3.1.9	Relatório de atividades.....	60
3.1.10	Posterior acompanhamento e monitorização .....	60
	CONCLUSÃO .....	62
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	64
	ANEXOS .....	68
	Anexo 1 – Minuta de carta de circularização a fornecedores .....	69
	Anexo 2 – Minuta de carta de circularização a clientes .....	70
	Anexo 3 – Papel de trabalho da circularização .....	72
	Anexo 4- Tabela de retenção de IRS .....	76
	Anexo 5 – Papel de trabalho utilizado nos testes à rubrica de Estado e Outros Entes Públicos.....	77

Anexo 6 – Papel de trabalho utilizado na reconciliação de saldos entre partes relacionadas .....	78
Anexo 7- <i>Checklist</i> de Independência face ao cliente .....	80
Anexo 8 – Minuta exemplo de uma declaração de independência.....	84
Anexo 9 – Minuta exemplo de uma declaração de confidencialidade .....	86
Anexo 10 - <i>CheckLis</i> para aceitação do cliente .....	87
Anexo 11 – Guias de controlo horizontal .....	88

## ÍNDICE DE ILUSTRAÇÕES E TABELAS

Ilustração 1. 1. - Asserções- .....	6
Ilustração 1. 2 - Risco de distorção material (RI x RC).....	8
Ilustração 1. 3. - Exemplo de ficha dos Órgãos Sociais .....	14
Ilustração 1. 4 - Exemplo de uma tabela resumo de inspeção documental .....	19
Ilustração 1. 5 - Exemplo de teste às remunerações .....	20
Ilustração 1. 6 - Exemplo de decomposição de financiamento.....	28
Ilustração 2. 1 - Influências na conduta dos auditores .....	34
Ilustração 3. 1 - Pirâmide da responsabilidade da liderança.....	47
Ilustração 3. 2 - Processo de aceitação ou continuação da relação com um cliente .....	51
Ilustração 3. 3 - Responsabilidade pelo controlo de qualidade.....	56
Ilustração 3. 4 - Nível atribuído aos processos efetuados para controlo de qualidade referente a 2017 .....	59
Tabela 1. 1. - Tabela resumo da atividade .....	17
Tabela 1. 2 - Tabela resumo da atividade .....	19
Tabela 1. 3 - Tabela resumo da atividade .....	21
Tabela 1. 4 - Tabela resumo da atividade .....	23
Tabela 1. 5 - Tabela resumo da atividade .....	24

Tabela 1. 6 - Tabela resumo da atividade .....	25
Tabela 1. 7 - Relação entre o grau de acabamento e percentagem de faturação.....	25
Tabela 1. 8 - Tabela resumo da atividade .....	26
Tabela 1. 9 - Tabela resumo da atividade .....	27
Tabela 1. 10 - Tabela resumo da atividade .....	28
Tabela 1. 11 - Tabela resumo da atividade .....	30
Tabela 1. 12 - Tabela resumo da atividade .....	31

## **Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas**

AE – *Accountancy Europe*

CEAOB - *Committee of European Auditing Oversight Bodies*

CCQ - Comissão do Controlo de Qualidade

CEOROC – Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

CLC – Certificação Legal das Contas

CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CNSA – Comissão Nacional de Supervisão de Auditoria

CPA - *Certified Practising Accountant*

DF – Demonstrações financeiras

DR – Demonstração dos resultados

EOEP – Estado e Outros Entes Públicos

EOROC – Estatutos da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

FOF - *Forum of Firms*

GA – Grau de acabamento

IAASB - *International Auditing and Assurance Standards Board*

IFAC - *International Federation of Accountants*

IRC – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

ISA - *International Standards on Auditing*

ISQC - *International Standard on Quality Control*

IVA – Imposto sobre o valor acrescentado

LCA – Leal, Carreira & Associados, SROC, Lda.

MLF – Meios líquidos financeiras

NCRF - Normas Contabilísticas de Relato Financeiro

PF – Percentagem de faturação

RJSA - Regime Jurídico de Supervisão da Auditoria

ROC – Revisor Oficial de Contas

SROC – Sociedades de Revisores Oficiais de Contas

TAC - Comité de Auditores Transnacionais

TCU – Tribunal de Contas da União

## **INTRODUÇÃO**

O presente relatório foi elaborado com vista à obtenção do grau de Mestre em Auditoria Empresarial e Pública, pelo que o seu intuito principal é o de dar a conhecer, de uma forma resumida, as atividades desenvolvidas no âmbito do estágio curricular na Leal, Carreira & Associados, SROC, Lda.

Este estágio curricular teve uma duração de cerca de seis meses e de certa forma foi um elo de ligação entre o “mundo escolar” e o “mundo profissional”. No seu decorrer surgiram muitos temas relevantes relacionados com a auditoria, porém, o tema que mais sobressaiu foi o controlo de qualidade aplicado aos processos de auditoria elaborados pelo auditor. O controlo de qualidade da auditoria é um dos temas mais abordados recentemente, tanto pelo seu impacto como pelo seu rápido desenvolvimento.

Este controlo de qualidade foi criado com o propósito de garantir que os Revisores Oficiais de Contas, as Sociedades de Revisores Oficiais de Contas e os seus colaboradores estão a aplicar de forma correta as normas, leis e regulamentos em vigor.

Com escândalos como os que ocorreram com a Enron, a Wordcom e o Bernie Madoff criou-se uma necessidade de reforçar o controlo exercido no trabalho que os auditores e sociedades efetuam, desta forma, a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários em conjunto com a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas exerce um controlo de qualidade sobre o trabalho elaborado na revisão legal das contas.

A exposição deste tema tem como objetivo esclarecer alguns aspetos e explicar, de uma forma sintetizada o processo envolvente ao controlo de qualidade.

Este relatório apresenta-se dividido em três partes, a primeira parte apresenta a entidade acolhedora, Leal, Carreira & Associados, SROC e posteriormente explana as atividades desenvolvidas no âmbito do estágio. A segunda parte introduz uma evolução regulamentar do controlo de qualidade e a importância da ética neste tema, e por fim, a terceira parte pretende elucidar para todo o processo referente ao controlo de qualidade que incide de uma forma mais focada no processo de auditoria a entidades que não tenham interesse público, elaborado pela Comissão do Mercado de Valores Mobiliários através da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Por fim, são apresentadas conclusões que abrangem todo o relatório, fazendo um resumo das partes mais importantes a reter.

# **1 ESTÁGIO**

## **1.1 Revisão de literatura**

O presente relatório expõe o trabalho realizado no âmbito do estágio curricular efetuado na Leal, Carreira & Associados, SROC (LCA) relacionado o processo de auditoria financeira e todos os procedimentos envolventes que levam à emissão de uma opinião por parte do Revisor Oficial de Contas (ROC).

O trabalho do auditor é sujeito a um rigoroso controlo de qualidade que envolve todo o processo de auditoria, desde os julgamentos profissionais efetuados, aos testes realizados até à emissão da sua opinião. O controlo de qualidade não avalia só o trabalho do auditor, como avalia também toda a envolvente da Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC).

Segundo Taborda (2015, p.14),

“Auditoria consiste num processo de julgamento assente na recolha e análise de evidências apropriadas e suficientes e que fundamentam a opinião do auditor sobre a conformidade entre determinados procedimentos e um quadro de referência previamente definido”.

Arens (2007, p.4) define ainda que auditoria é “a acumulação e avaliação de evidências com base em informações para determinar e relatar o grau de correspondência entre a informação e os critérios estabelecidos”. Almeida (2017, p.3), em consonância com ambos os autores, Taborda (2015) e Arens (2007), afirma que,

“Auditoria é um processo de recolha de prova para atestar as asserções, contidas nas demonstrações financeiras, com vista à avaliação das mesmas tendo por bases as normas contabilísticas e outros referenciais, comunicando as suas conclusões os utilizadores da informação financeira.”

Os utilizadores da informação financeira são todos os sujeitos que tenham por base das suas decisões económicas as demonstrações financeiras emitidas pela empresa, daí a importância que provém de emitir uma opinião segura sobre esta informação.

O trabalho do ROC é contínuo e implica refazer tarefas, considerar e avaliar provas que podem conduzir a um melhor julgamento por parte do auditor. Segundo Taborda (2015), o trabalho do ROC assegura a qualidade de todo o processo da revisão legal das contas, garantindo a todos os utilizadores que a informação financeira fornecida pela empresa e

certificada pelo auditor está de acordo com os pressupostos e normativos aplicáveis e em vigor à data, tendo sempre como base no seu trabalho as Normas Internacionais de Auditoria [*International Standards on Auditing*] (ISA) emitidas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC). A ISA 200 (IFAC, 2009, §3) afirma que,

“A finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários de demonstrações financeiras. Isto é conseguido pela expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável.”

Costa (2017, p.47), em concordância também com a ISA 200 (IFAC, 2009), declara que,

“Hoje em dia considera-se que existem diversas pessoas envolvidas nas demonstrações financeiras, como sejam: as que a preparam, as que a auditam, as que a analisam e as que a utilizam (...) são sem dúvida as últimas, ou sejam, os utilizadores, as que devem ser privilegiadas uma vez que esperam que as demonstrações financeiras, (...) sejam preparadas com o fim de proporcionar informação que seja útil na tomada de decisões económicas.”

O objetivo da auditoria, por Arens (2007, p.134), assenta na “expressão de uma opinião sobre a imparcialidade com que se apresentam [as demonstrações financeiras] razoavelmente, em todos os aspetos materiais, posição financeira, resultados das operações e fluxo de caixa, de acordo com os princípios da contabilidade geralmente aceites”.

Almeida (2017) reforça que dado o potencial conflito de interesses entre o órgão de gestão e os utilizadores da informação financeira que podem ser equivocados com a informação que é colocada nas demonstrações financeiras, existe uma necessidade crescente de haver uma entidade que regula a veracidade da imagem transmitida aos utilizadores das demonstrações financeiras.

### **1.1.1 Fase de planeamento**

Para que o auditor possa assegurar que cumpre os requisitos da qualidade aplicáveis à profissão, definidos pela Norma Internacional sobre Controlo de Qualidade 1 [*International Standard on Quality Control*] (ISQC 1), Costa (2017, p. 64) esclarece o objetivo de uma auditoria, afirmando que “é o de permitir que o auditor expresse uma



opinião se as tais informações financeiras estão preparadas, ou não, em todos os aspetos materiais”. O auditor para que consiga alcançar o seu objetivo com qualidade deverá implementar as diversas fases do processo de auditoria.

De forma sucinta, Almeida (2017), explica que no decorrer de uma auditoria, o auditor depara-se com seis fases, pelo que o seu início parte sempre com uma análise das condições de compromisso onde deve ponderar a aceitação, ou não do cliente em causa. A IFAC em 2010 publicou um Guia de Utilização das Normas de Auditoria de Entidades de Pequeno e Médio Porte, onde esclarece que só deve iniciar um contrato com novos clientes ou permanecer com os já existentes apenas quando o sócio responsável determina que existem condições para tal.

Após a fase supramencionada, o auditor deverá iniciar o planeamento da auditoria, sendo composto essencialmente pelo conhecimento da entidade e toda a sua envolvente interna e externa, definindo assim a melhor estratégia a seguir para o decorrer dos seus trabalhos. Costa (2017) afirma que um planeamento adequado ajuda a assegurar a atenção apropriada às áreas importantes da auditoria, e que desta maneira os problemas são identificados e resolvidos no tempo certo. É defendido ainda por Arens (2007, p.) que,

“O auditor planeia a combinação apropriada de objetivos e evidências de auditoria que devem ser acumuladas para alcançar [os objetivos] no processo de auditoria. Um processo de auditoria é uma metodologia bem definida para organizar uma auditoria a fim de garantir que os dados reunidos são suficientes e competentes, que se especificam e cumprem todos os objetivos adequados de auditoria”

O Tribunal de Contas da União (TCU) (2015) com o intuito de fornecer orientação aos auditores financeiros elaborou um Manual Auditoria Financeira, onde afirma que o processo de planeamento de uma auditoria é interativo, desde o início até ao ser término, portanto o auditor deverá atualizá-lo e alterá-lo sempre que necessário de forma a adaptar este processo às circunstâncias encontradas.

Na fase do planeamento o auditor deverá também obter conhecimento do sistema de controlo interno do cliente, identificar as asserções presentes nas demonstrações financeiras (DF) do ano corrente, definir a materialidade e os riscos presentes nas DF e efetuar os procedimentos analíticos necessário, segundo Costa (2017).

A ISA 315 (IFAC, 2013, §4) define o conceito de controlo interno da empresa como o “processo concebido, implementado e mantido (...) para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis”. Taborda (2015, p.109) completa afirmando que,

“O objetivo do sistema de controlo interno não se esgota na garantia da fiabilidade e adequação da informação financeira, uma vez que se consubstancia no conjunto de políticas e procedimentos que visam responder aos riscos do negócio e garantir o cumprimento dos objetivos definidos pela gestão.”

### **1.1.2 Asserções inerentes às demonstrações financeiras**

As asserções são definidas pela ISA 315 (IFAC, 2013, §4) como “declarações prestadas da gerência, de forma explícita ou outra, que são incorporadas nas demonstrações financeiras e usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções materiais que podem ocorrer”. Arens (2007, p.145) defende ainda que as asserções estão “relacionadas diretamente com as normas de informação financeira aplicável”. Estas asserções poderão ser relacionadas a transações, acontecimentos e divulgações para o período abrangido pela auditoria, ou relativas a saldos de contas e divulgações relacionadas no final do período.

A ISA 315 (IFAC, 2013) identifica seis asserções respeitantes a transações, acontecimentos e divulgações, que poderão ser testadas pelo auditor: a ocorrência, as transações e acontecimentos que foram registados e divulgados ocorreram de facto no período em questão; a plenitude, todas as transações ocorridas no período foram registadas e espelhadas nas demonstrações financeiras, tal como devem; o rigor, os valores monetários e outros dados foram registados de forma apropriada e as divulgações foram mensuradas e descritas da maneira adequada; o corte, as transações ocorridas no período foram registadas nesse mesmo período; a classificação, as transações foram registadas nas contas corretas; e apresentação, as transações foram corretamente agrupadas ou desagrupadas assim como descritas de forma clara, e as divulgações foram efetuadas com base no referencial contabilístico.

Referente a saldos de contas e divulgações relacionadas no final do período, a ISA 315 (IFAC, 2013) identifica as asserções: da existência, que, segundo Almeida (2017), os saldos das rubricas referidas, ativo, passivo e capital próprio, existem à data do balanço;

os direitos e obrigações, a entidade detém e/ou controla os direitos sobre os seus ativos e passivos; a plenitude, as transações que ocorreram no período foram de facto registadas e incluídas nas demonstrações financeiras; o rigor, valorização e imputação, esta asserção consiste na inclusão por quantia apropriada, com ajustamentos e valorização, dos valores dos ativos, passivos e capitais próprios; a classificação, os ativos, passivos e capitais próprios forma registados contabilisticamente nas contas devidas; a apresentação, os saldos dos ativos, passivos e capitais próprios estão agregados/desagregados e descritos de forma apropriada e de acordo com o referencial contabilístico em vigor.

Almeida (2017, pp. 239-240), ainda esclarece a existência de um terceiro grupo, as asserções relativas a classes de transações, onde identifica cinco tipos de asserções: a ocorrência, onde “as transações e acontecimentos realmente ocorreram e estão relacionadas com a empresa”; a plenitude, “todas as operações e acontecimentos que ocorreram durante o período foram contabilizados”; o rigor, todas as transações e acontecimentos “foram contabilizados adequadamente e os seus valores acumulados estão corretos”; o corte, os acontecimentos e transações “foram contabilizados no exercício correto”; e classificação onde a contabilização foi efetuada “nas contas corretas”.

Ilustração 1. 1. - Asserções-

Relativas a classes de transações e acontecimentos durante o período	Relativas a saldos de conta no final do período	Relativas a apresentação e divulgação
<ul style="list-style-type: none"><li>• Ocorrência</li><li>• Plenitude</li><li>• Rigor</li><li>• Corte</li><li>• Classificação</li><li>• Apresentação</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Existência</li><li>• Direitos e obrigações</li><li>• Plenitude</li><li>• Rigor, valorização e imputação</li><li>• Apresentação</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Ocorrência e direitos e obrigação</li><li>• Planitude</li><li>• Classificação</li><li>• Rigor</li><li>• Corte</li></ul>

Fonte: Adaptado de Albuquerque *et al.* (2008)

### 1.1.3 Materialidade

Um dos pontos mais importantes de auditoria é a definição da materialidade e materialidade de execução. Almeida (2017, p.176) afirma que “um assunto é material se a sua omissão ou distorção puder razoavelmente influencia as decisões económicas dos

utilizadores baseadas nas demonstrações financeiras”. A ISA 320 (IFAC, 2009) define materialidade de execução como

“A quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores à materialidade estabelecida para as demonstrações financeiras como um todo, com vista a reduzir para um nível apropriadamente baixo a probabilidade das distorções não corrigidas e não detetadas agregadas excederem a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo.”

A definição da materialidade depende de vários fatores, principalmente da dimensão e da confiança do auditor na empresa, assim como depende da existência de reservas na Certificação Legal das Contas (CLC) do ano anterior. A materialidade é também definida pelo julgamento do auditor.

#### **1.1.4 Definição de risco**

Após a definição da materialidade o auditor estabelece os riscos associados às demonstrações financeiras, “o risco é um conceito utilizado para definir uma incerteza em relação a um determinado acontecimento e ao seu resultado” (Almeida, 2017, p. 165). Existem diversos tipos de risco, o risco de distorção material, composto pelo risco de controle e risco inerente, o risco de detecção e o risco de auditoria.

##### ***1.1.4.1 Risco de controle***

O risco de controle é definido pela ISA 200 (IFAC, 2009) como o risco de ocorrência de uma distorção material não ser detetada e corrigida a tempo oportuno pelo controle interno da empresa.

Uma distorção material é a diferença entre a quantia real e a sua divulgação nas demonstrações financeiras que pode ser materialmente relevante de tal forma que poderá afetar o julgamento dos utilizadores da informação financeira. Almeida (2017, p.148) esclarece que este risco “nunca pode ser zero, uma vez que os controles implementados pela empresa não podem assegurar a 100% que erros materialmente relevantes sejam detetados”, e que os auditores apesar de não o controlarem podem influenciá-lo oferecendo a sua opinião à empresa.

#### 1.1.4.2 Risco inerente

A ISA 200 (IFAC, 2009, §13) define também o risco inerente como “a suscetibilidade de uma asserção relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação a uma distorção que possa ser material (...) antes da consideração de quaisquer controlos relacionados”, Almeida (2017) explica que este é um risco que os auditores não controlam.

A função entre o risco inerente e o risco de controlo fornece ao auditor o risco de distorção material, que poderá ser definido pelo “risco de que as demonstrações financeiras estejam materialmente distorcidas antes da auditoria” (Costa, 2017, p.236).

Ilustração 1. 2 - Risco de distorção material (RI x RC)

		Avaliação do auditor do risco de controlo		
		Alto	Médio	Baixo
Avaliação pelo auditor do risco inerente	Alto	<i>O mais baixo</i>	<i>Mais baixo</i>	<i>Médio</i>
	Médio	<i>Mais baixo</i>	<i>Médio</i>	<i>Mais baixo</i>
	Baixo	<i>Médio</i>	<i>Mais alto</i>	<i>O mais alto</i>

Risco de distorção material

Fonte: Adaptado de Almeida (2017, p.152)

O risco de distorção material, tal como é representado na Ilustração 1.2, pode ser definido em quatro níveis: o mais baixo; baixo, médio e alto.

#### 1.1.4.3 Risco de deteção

O risco de deteção, pela ISA 200 (IFAC, 2009), é considerado como “risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo não detetem uma distorção que existe e que possa ser material”. Este risco pode, segundo Almeida (2017, p. 148), ser influenciado pelo auditor, “através: do planeamento, execução, supervisão e revisão do trabalho; da determinação

da natureza, extensão e oportunidade dos procedimentos de auditoria; e da realização dos procedimentos de auditoria e sua avaliação”.

#### ***1.1.4.4 Risco de auditoria***

Risco de auditoria é traduzido pela função do risco de distorção material e o risco inerente, e poderá ser definido como o risco a que o auditor incorre de expressar uma opinião inapropriada relativamente às demonstrações financeiras que poderão estar distorcidas materialmente, segundo a ISA 200 (IFAC, 2009). Este risco é gerido pelo auditor.

### **1.1.5 Execução da auditoria**

Quando conhecida a envolvente da empresa, definida a materialidade, assim como todos os riscos associados durante o planeamento, o auditor procede a testes de controlo assim como aos procedimentos substantivos.

#### ***1.1.5.1 Testes de controlo***

Os testes aos controlos são efetuados com base em amostras de transações escolhidas e os seus controlos efetuados pela empresa, tendo como objetivo verificar se os controlos da empresa são, ou não, eficientes.

Costa (2017, p.298) define que “os testes de controlo são os procedimentos de auditoria concebidos para avaliarem a eficácia operacional dos controlos em prevenirem, ou detetarem e corrigirem, distorções materiais”. Com base nos resultados o auditor definirá a estratégia de auditoria e se será efetuada à base de testes ao controlo interno ou à base de testes substantivos.

#### ***1.1.5.2 Procedimentos substantivos***

Posteriormente aos testes de controlo o auditor aplica procedimentos substantivos, que pela ISA 520 (IFAC, 2009, §4) podem ser definidos por “apreciações da informação financeira através da análise de relações plausíveis não só entre dados financeiros como também não financeiros”, ou seja, por Almeida (2017, p.250), são “destinados a detetar distorções materialmente relevantes que não tenham sido prevenidas ou detetadas pelo sistema de controlo interno”.

Estes procedimentos podem subdividir-se em dois tipos de testes: os testes de detalhe e os testes/procedimentos analíticos substantivos. Os testes de detalhe recaem na análise

das transações e saldos de contas, enquanto os testes analíticos substantivos “são avaliações da informação financeira feitas através da análise de razões plausíveis entre dados financeiros e não financeiros” (Costa, 2017, p.299).

O objetivo dos testes de controlo e dos procedimentos substantivos é a recolha de prova para a validação das demonstrações financeiras. Almeida (2017 p. 236) refere-se à prova como “toda a documentação recolhida pelo auditor que serve de suporte à formulação de uma opinião sobre as demonstrações financeiras. Grande parte o trabalho do auditor consiste na recolha e avaliação de provas que atestem as asserções”. Albuquerque *et al.* (2008) afirma que,

“A recolha de provas exerce um duplo papel: por um lado, o de validar (ou não) as asserções contidas nas DF (demonstrações financeiras), conduzindo assim ao objetivo final dos trabalhos de uma auditoria, que é a expressão de uma opinião por parte do auditor; por outro, o de salvaguarda dos trabalhos realizados por este profissional, sendo certo que a sua opinião apenas foi possível (ou não) a partir das provas recolhidas no decurso do seu trabalho.”

#### **1.1.6 Emissão da opinião**

O auditor emite a sua opinião com base na prova que recolhe. A quantidade de prova que é necessária recolher para que auditor se sinta seguro está diretamente relacionada com o risco que foi definido para cada rubrica, pelo que, quanto maior for o risco maior será a necessidade de prova, e prova de menos qualidade requer mais quantidade de prova. Sempre que possível o auditor deverá optar por procedimentos de auditoria mais eficazes para evitar uma recolha de prova elevada. Almeida (2017) defende que na recolha de prova o auditor deverá estruturar e executar procedimentos substantivos de forma a dar resposta ao risco de distorção material detetado, para que seja possível identificar se a quantidade de prova é apropriada ou se é necessário utilizar outros procedimentos.

Após este processo o auditor tira as suas conclusões com base nos testes de controlo e procedimentos analíticos substantivos, onde deverá deixar evidência de todo o seu trabalho efetuado e as suas conclusões retiradas de cada procedimento. O conjunto de testes e evidências dão origem aos papéis de trabalho, regulados pela ISA 230 (IFAC, 2009). Almeida (2017, p.262) esclarece que “nos papeis de trabalho estão documentados os procedimentos empreendidos pelo auditor, as provas recolhidas e as

conclusões a que chegou”, pode-se então concluir que os papéis de trabalho dão suporte à CLC. O TCU (2015, p.26) esclarece ainda que “o objetivo do auditor é ter registo suficiente e adequado da fundamentação do relatório de auditoria e evidências de que a auditoria foi planeada e executada em conformidade com os padrões de e as exigências legais e regulamentares aplicáveis”.

Aquando as conclusões do auditor e os trabalhos terminados são divulgadas as suas conclusões na emissão da CLC. Sobre este trabalho efetuado o ROC poderá vir a ser alvo de uma avaliação relativamente ao controlo de qualidade.

### **1.1.7 Controlo de qualidade**

O conjunto de todos os trabalhos efetuados pelo auditor desde o momento da aceitação até à emissão da sua certificação poderá ser objeto de controlo de qualidade. Este controlo está presente em diversas normas atualmente como: a ISQC 1 que trata das responsabilidades de uma SROC pelo seu próprio sistema de controlo de qualidade; a ISA 220 (IFAC, 2009) que rege as responsabilidades específicas que o auditor tem, de forma a garantir a qualidade do seu trabalho; o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria apenas aplicável a entidades de interesse público; o Regulamento do Controlo de Qualidade, a exercer pelos revisores; e o Regulamento sobre o Controlo de Qualidade de Auditoria a exercer pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

“Na sequência dos casos verificados nos Estados Unidos da América, sobejamente noticiados por todo o mundo, os utilizadores da informação financeira sujeita a auditoria clamaram por um reforço de supervisão da profissão e pela melhoria dos procedimentos relativos ao controlo de qualidade do trabalho dos auditores”. (Coelho, R.,2010)

Este controlo de qualidade tem como objetivo primordial a verificação da aplicação, ou não, pelos auditores das normas de auditoria, assim como a verificação de que estão a ser aplicados os Estatutos da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) assim como o seu Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (CEOROC). Todos os procedimentos realizados pelo auditor, assim como os testes de controlo e testes substantivos poderão ser alvo de controlo de qualidade. O controlo de qualidade abrange não só o trabalho efetuado pelo auditor assim como o controlo interno da SROC e toda a envolvente da relação entre o auditor e o cliente.



Para que o estágio curricular fosse iniciado na LCA foi imposta a leitura de todos estes regulamentos e explicada a importância de elaborar um trabalho baseado nas normas, pois o controlo de qualidade é um dos assuntos mais relevantes falados na profissão atualmente.

## **1.2 Entidade acolhedora**

A entidade acolhedora do estágio curricular, objeto principal deste relatório, tem a denominação comercial de Leal, Carreira & Associados, SROC, Lda., uma Sociedade de Revisores Oficiais de Contas inscrita na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas com o número 65, fundada em 1990, e que atualmente acompanha mais de 150 empresas em todo o país. De momento encontra-se sediada em Leiria, local do estágio, tendo também um escritório presente e ativo em Coimbra.

A LCA apresentou no ano de 2018 um volume de negócios de cerca de 850 mil euros. Em Leiria conta com oito colaboradores, sendo eles, um sócio gerente, o Dr. José Carreira, membro da OROC, os sócios, Dr. Fernando Sá Pereira e o Dr. Paulo Braz, o meu supervisor na entidade. A restante equipa é composta por uma auditora sénior, a Dra. Paula Santos e dois auditores juniores, a Margarida Francisco e o Bruno Roda, uma componente administrativa, Liliana Santos, e um membro da OROC, o Dr. Edgar Santos. Os restantes membros da sociedade são residentes em Coimbra, pelo que não houve qualquer contacto com os mesmos.

Os clientes da LCA são maioritariamente Sociedades Anónimas obrigadas pelo artigo 278º do Código das Sociedades Comerciais a designar um fiscal único (um ROC), mas também sociedades que ao abrigo do artigo 262º do mesmo código necessitem de um ROC.

Na LCA existe um *software*, *CaseWare – Working Papers*, adaptado aos auditores para que possam, para cada empresa, ter os seus papeis de trabalho organizados. Outro *software* utilizado como ferramenta principal de trabalho para analisar informação presente nos extratos fornecidos pelos clientes é o *CaseWare IDEA*, é a partir deste programa que são analisadas as transações e movimentos contabilísticos necessários.

Os clientes da entidade acolhedora atuam em diversas áreas de negócio como, por exemplo, a construção civil, informática, produção de tubos e indústria da moda. Por esta mesma variedade a LCA é uma entidade que proporciona uma aprendizagem variada.

### **1.3 Atividades desenvolvidas**

O estágio efetuado na Leal, Carreira & Associados, SROC permitiu um contacto com diversos setores de negócio, assim como a observação da maioria dos procedimentos utilizados durante o processo de auditoria para a emissão da CLC. À data de início do estágio, 22 de janeiro, já se encontravam a decorrer os trabalhos com vista à auditoria final, logo a aceitação ou continuação das relações profissionais com os clientes terá sido dos poucos assuntos não trabalhados, dado que é um procedimento elaborados antes do trabalho intercalar.

Os trabalhos realizados aquando estágio situaram-se, nomeadamente, em procedimentos substantivos de forma a testar as asserções presentes nas demonstrações financeiras das entidades, não tendo havido oportunidade de elaborar qualquer teste de controlo dado que são elaborados no decorrer do trabalho intercalar.

De forma a ser possível testar as asserções identificadas era indispensável uma instrução relativamente aos testes necessários a efetuar, de maneira a dar um enquadramento da empresa assim como os resultados que deveriam ser esperados. Os procedimentos substantivos realizados estão explanados de forma exaustiva infra.

#### **1.3.1 Organização dos papéis de trabalho**

Toda a documentação referente ao processo de auditoria é regida pela ISA 230 (IFAC, 2009) que aborda os papéis de trabalho de auditoria e responsabiliza o auditor pela sua preparação.


Segundo a ISA 230 (IFAC, 2009) os papéis de trabalho têm múltiplas finalidades, como dar a conhecer as evidências que originaram os fundamentos do auditor na tomada de decisão, podendo também provar a existência de um planeamento do processo de auditoria de acordo com a legislação em vigor. Os papéis de trabalho são por vezes elaborados para uso interno da empresa.

A ISA 230 (IFAC, 2009) refere que no momento da aceitação de um novo cliente o revisor deverá preparar com tempo e conhecimento do negócio dois dossiês: o dossiê permanente, que guarda as informações desde o início até à cessação do contrato com o cliente, abrangendo todas as informações a ter em conta aquando o trabalho cumulativo dos diversos anos; e o dossiê corrente, que é elaborado todos os anos aquando a realização dos trabalhos por parte do revisor.

Almeida (2017, p. 269) declara que “o dossiê corrente contém o grosso dos papéis de trabalho e são arquivados os documentos que respeitam ao ano que está a ser auditado”, explicando seguidamente que “no dossiê permanente é arquivada toda a documentação que o auditor necessita de um exercício para o outro”. Costa (2017, pp. 329-322) afirma que o dossiê permanente “engloba todas as informações, com origem na empresa, no exterior ou no próprio auditor, que este tenha considerado importantes” e que o dossiê corrente “engloba toda a documentação relativa a cada auditoria específica”.

Como parte integrante do dossiê permanente, a LCA elabora para todos os mandatos das empresas clientes uma ficha com a apresentação dos seus Órgãos Sociais para que a consulta de informações relevantes se torne mais prática e concisa, como se apresenta na Ilustração 1.3.

Ilustração 1. 3. - Exemplo de ficha dos Órgãos Sociais



**LCA**  
SROC

**FICHA DOS ÓRGÃOS SOCIAIS**

Cliente: **YYYYYY**

Período do mandato: **20XX-20YY**

<i>Conselho de Administração / Gerência</i>		<input checked="" type="checkbox"/>	
<i>Administrador Único</i>			
NOME	DATA DA ELEIÇÃO	ENDEREÇO	OBSERVAÇÕES
AAAAAAAAAAAA	DD-MM-AAA	Rua YYY	Presidente
BBBBBBBBBBB	DD-MM-AAA	Rua XXX	Vogal
CCCCCCCCCCC	DD-MM-AAA	Rua ZZZ	Vogal
<i>Fiscal Único</i>		<input checked="" type="checkbox"/>	
<i>Conselho Fiscal</i>			
NOME	DATA DA ELEIÇÃO	ENDEREÇO	OBSERVAÇÕES
LCA-Leal, Carreira & Associados, SROC, Lda.	DD-MM-AAA	Rua Capitão Mouzinho de Albuquerque, n.º 56, 2.º andar, Porta C	Efectivo
DDDDDDDD	DD-MM-AAA	Rua TTT	Suplente

Fonte: Elaborado por LCA – Leal, Carreira & Associados, SROC

Aquando a entrada na LCA uma das primeiras tarefas realizadas foi a atualização de todas as fichas de Órgãos Sociais das diversas empresas às quais é emitida a Certificação Legal das Contas. A sua elaboração consistia apenas na consulta das respetivas certidões permanentes, observando a atualização dos mandatos, identificando

os sócios e o seu Órgão Fiscal, posteriormente esta informação era arquivada no dossiê permanente de cada entidade.

### **1.3.2 Circularização de terceiros**

Um dos trabalhos a realizados aquando a receção de novos extratos por parte do cliente, consistia na importação desta informação financeira para o *IDEA* para posterior análise, de forma mais clara e concisa. O extrato era uma das informações financeiras mais utilizadas.

A ISA 505 (IFAC, 2009) regula as confirmações externas a obter no decorrer da revisão legal das contas. A confirmação externa é uma prova de auditoria obtida através de uma resposta fornecida por um terceiro, seja cliente, fornecedor, uma entidade bancária com a qual haja uma relação, ou um advogado que preste serviços à empresa, e segundo a ISA 505 (IFAC, 2009, §2), a confirmação externa tem como objetivo “obter prova de auditoria relevante e fiável”.

A confirmação externa é correntemente denominada por circularização, e as diretrizes para as etapas iniciais estão explanadas na ISA 505 (IFAC, 2009), que de forma sucinta esclarece os passos a seguir até ao momento do envio do pedido da confirmação.

Primeiramente, quando o revisor decide proceder à circularização deve determinar que terceiros pretende circularizar, fornecedores, clientes, bancos e/ou advogados. Esta decisão deverá ser tomada com base no montante da rubrica associada ao terceiro, à quantidade existente de fornecedores e clientes e se existe uma reconciliação regular de dívidas a pagar e créditos a receber, assim como a análise da informação dada pela empresa respeitante a processos judiciais que possam estar a decorrer.

Relativamente a entidades bancárias, normalmente é determinado se é efetuada a circularização, ou não, com base na quantidade de bancos com que a empresa trabalha, os saldos das contas respeitante e se a empresa costuma, ou não, reconciliar os movimentos da contabilidade com o extrato bancário – reconciliação bancária. A circularização de entidades bancárias tem a “finalidade de verificar a existência de saldos dos MLF [meio líquidos financeiros] à data do balanço. (...) As respostas dos bancos também permitem averiguar a correta valorização de ativos/passivos expressados em moeda estrangeira” (Almeida, 2017, p.380).

O objetivo da circularização a advogados que prestem serviços à entidade recai no âmbito de entender qual o ponto de situação de certos processos em tribunal que possam necessitar de algum tipo de ajuste contabilístico, tanto a nível provisional, como de reconhecimento ou desreconhecimento de valores monetários, por exemplo, um cliente que esteja classificado como cobrança duvidosa e no ano corrente o processo que estava em tribunal já estava encerrado e a empresa não iria recuperar esse quantia.

Na LCA, efetua-se o processo de circularização para maioria dos clientes: quando é deliberado circularizar fornecedores e cliente a tarefa consiste em selecionar uma amostra com base no valor total das transações, assim como o valor dos saldos a 31 de dezembro, tendo sempre atenção os valores existentes de saldos contranatura e tentando circularizar sempre acima dos 80% da rubrica, de forma a fornecer um nível adequado de conforto ao auditor sénior.

Após a seleção é comunicado à empresa, para a qual se está a tratar do processo de circularização, as entidades a quem devem enviar o pedido de circularização sendo fornecida uma minuta aos clientes para que o pedido seja feito de forma clara e concisa. Nos Anexos 1 e 2 encontram-se exemplos de minutas utilizadas para a circularização de fornecedores e clientes, respetivamente. Existem duas formas de efetuar este pedido, por *e-mail* ou por correio: por *e-mail*, aquando o envio do pedido por parte do cliente a LCA recebe também o *e-mail* enviado, de forma a confirmar que foi efetuada a circularização, e que no caso dos clientes o valor a confirmar era o correto; por carta, as empresas deslocam-se até ao escritório e entregam as cartas primeiro, para que se possa rever todos os pedidos de maneira a que haja uma certeza de que todas as informações estão corretas. Após o envio dos pedidos, as respostas são recebidas tanto pelo cliente assim como pela LCA, garantido que a não distorção da informação. Os pedidos (por carta) e as respostas são devidamente carimbados e assinados pelas entidades respeitantes.

Para que o teste possa estar sujeito ao mínimo de riscos possíveis, a circularização de clientes é enviada com o valor dos seus saldos, porém, os pedidos enviados aos fornecedores seguem sem demonstrar o saldo registado pela empresa, tal como a ISA 505 (IFAC, 2009, §A5) aconselha, “auditor pode reduzir este risco utilizando pedidos de confirmação positiva que não mencionem a quantia (ou outra informação) e solicitando à parte que confirma que preencha essa quantia ou que forneça outras informações”.

Aquando a receção das respostas é iniciada a sua impressão, procedendo ao seu registo, e posteriormente ao seu arquivo em dossiê corrente. O registo das respostas recebidas é efetuado num papel de trabalho previamente elaborado pela LCA. No Anexo 3 está também representado o papel de trabalho utilizado para o levantamento de entidades a circularizar assim como as suas respostas e conciliação de saldos.

Decorrido o devido tempo é efetuado um levantamento dos terceiros que não responderam ao pedido de circularização e efetuado um segundo pedido também por parte do cliente, sempre com conhecimento dos auditores. Relativamente às respostas não concordantes ou inconclusivas, é solicitado ao cliente que proceda a uma reconciliação de forma a entender e identificar as diferenças contabilísticas. Desta forma, é efetuado um controlo exaustivo até que as respostas pedidas sejam obtidas e concordantes, e segundo a ISA 505 (IFAC, 2009, §A5) “uma resposta a um pedido de confirmação positiva proporcione prova de auditoria fiável”.

Tal como a ISA 505 (IFAC, 2009) refere, no que respeita às respostas que mesmo após o segundo pedido não são recebidas, para os saldos de contas a receber são examinados os seus recebimentos e a documentação subjacente à sua expedição e venda. Para os saldos de contas a pagar são examinados os pagamentos efetuados, assim como as guias de entrada e faturas, de forma a poder ser confirmada a informação presente na contabilidade.

**Tabela 1. 1. - Tabela resumo da atividade**

<b>Tipo de teste</b>	Teste de detalhe.
<b>Asserções relacionadas</b>	Existência, valorização e plenitude.

Fonte: Elaboração própria

Supra, na Tabela 1.1, encontra-se resumida a natureza dos testes descritos assim como as asserções testadas presentes no balanço na sequência do processo de circularização.

### **1.3.3 Elaboração de demonstrações financeiras internas**

Para empresas com maior dimensão e com um nível superior de complexidade nas suas demonstrações financeiras, de forma a facilitar o trabalho do auditor, são elaborados internamente balanços, demonstrações dos resultados, demonstração de alteração de capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa.

Desta forma, respeitando as Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF), através dos balancetes fornecidos pela entidade ou pelo extrato importado no programa *CaseWare IDEA*, elaboram-se demonstrações financeiras para uma análise posterior dos elementos fornecidos pela entidade.

#### **1.3.4 Testes a gastos – inspeção documental**

A ISA 315 (IFAC, 2013) estabelece que um dos procedimentos a efetuar aquando a identificação de riscos no seio da empresa é a inspeção documental, ou seja, a análise de faturas e outros documentos relevantes, sendo este procedimento também uma forma de recolha de prova de auditoria.

É definido, pela ISA 500 (IFAC, 2009, §A14) que “inspeção envolve o exame de registos ou documentos, quer internos, quer externos, em papel, formato eletrónico ou outros meios, ou o exame físico de um ativo”. Almeida (2017, p.244) define que “a prova documental é constituída por uma variedade de documentos que servem de suporte aos registos contabilísticos”.

Durante todo o estágio na LCA, do princípio até ao seu término, um dos principais testes recaía nesta inspeção documental, maioritariamente de rubricas relacionadas com gastos e aquisições.

Este procedimento é constituído por quatro etapas: primeiramente e através do extrato fornecido pela empresa, nas rubricas de gastos e ativos, verificam-se os saldos que representam maior significância; posteriormente, dentro das contas alvo de inspeção é determinada uma percentagem de saldo a verificar que depende do tipo de rubrica e do seu valor, pelo que partindo deste ponto são escolhidas as transações de maior valor, ou aquelas que se apresentem com valores semelhantes recorrentes do mesmo fornecedor, ou tipo de serviço, de forma a verificar que não há contabilização indevida de faturas; após a escolha da amostra para verificação documental, pelo número do documento e diário, analisam-se as faturas ou outros documentos relevantes e são digitalizadas aqueles que apresentem maior significância, ou que através da sua observação se considere que pode existir, de alguma maneira, uma incorreta contabilização (por exemplo, grandes reparações por vezes deviam ser classificadas como ativos e não deveriam estar nas contas de gastos) ou ainda se se considera que não são explícitos os documentos. Em todos os documentos inspecionados é descrito no campo das observações a sua natureza, tal como mostra a Ilustração 1.4.

**Ilustração 1. 4 - Exemplo de uma tabela resumo de inspeção documental**

CODCONTA	NOMECONTA	DATA	DRNUMDOC	DESCRICAO	DEBITO	CREDITO	Observações
4X	Investimentos	DD-MM-2018	111111	V/ FATURA 1	10,00	0,00	Investimento em V
3X	Inventários	DD-MM-2018	222222	V/ FATURA 2	20,00	0,00	Aquisição de mercadoria/produto x
6X	Gastos	DD-MM-2018	333333	V/ FATURA 3	30,00	0,00	Gastos em Y
7X	Rendimentos	DD-MM-2018	444444	V/ FATURA 4	0,00	40,00	Rendimentos adquiridos com Z

Fonte: Elaboração própria

Na Tabela 1.2 pode ser observado a tipologia do teste executado, assim como as asserções relacionadas aos gastos a contabilizados que foram testados.

**Tabela 1. 2 - Tabela resumo da atividade**

<b>Tipo de teste</b>	Teste de detalhe.
<b>Asserções relacionadas</b>	Existência, valorização – para rubricas do balanço -, ocorrência, plenitude, rigor e corte – rubricas da demonstração dos resultados (DR)

Fonte: Elaboração própria

Os gastos estão relacionados ao balanço e à DR, logo as asserções identificadas e testadas estão diretamente ligadas a ambas as demonstrações financeiras.

### 1.3.5 Teste ao processamento de salários

A ISA 520 (IFAC, 2009) estabelece os princípios a aplicar aos procedimentos analíticos que estão previstos serem realizados pelo auditor com o intuito a obter informação fiável para emitir uma opinião clara sobre a empresa que audita. Esta ISA 520 (IFAC, 2009) esclarece que os objetivos dos procedimentos analíticos prendem-se na obtenção de prova de auditoria relevante e fiável, e a formação de uma conclusão clara e concisa sobre as demonstrações financeiras. Estes procedimentos deverão ser executados em data próxima do fim da auditoria, assim como a ISA 520 (IFAC, 2009) aconselha.

Com base na mesma ISA 520 (IFAC, 2009), os testes que foram elaborados na LCA estão relacionados com o processamento de salários, de duas formas distintas: um dos testes consiste na comparação de descontos relativos ao Imposto sobre o Rendimento de



Pessoas Singulares (IRS) incidente na remuneração do colaborador do cliente, como se pode observar na Ilustração 1.5.

Ilustração 1. 5 - Exemplo de teste às remunerações

PROCESSAMENTO DE SALÁRIOS					SITUAÇÃO PESSOAL E FAMILIAR				NOSSOS CÁLCULOS		DIFERENÇA	
NÚMERO	NOME	BASE IRS	IRS	TAXA EFETIV.	CASADO	TITUL. REND.	DEPENDENTES	DEFICIENTE	TX TABELA	IRS A RETER	€	%
			0,00							0,00	0,00	0,0%
										0,00	0,00	0,0%
										0,00	0,00	0,0%
										0,00	0,00	0,0%
										0,00	0,00	0,0%
										0,00	0,00	0,0%
										0,00	0,00	0,0%

Fonte: Elaboração própria

É solicitado e fornecido pela empresa os dados relativos aos seus trabalhadores e as suas correspondentes folhas de remuneração de um mês à escolha do auditor responsável. Pela listagem dos colaboradores é escolhido analisar, de forma aleatória, uma amostra em cerca de 25% das folhas de remuneração dos funcionários que, posteriormente, se compara com as taxas definidas na tabela de retenção de IRS, publicada no Portal das Finanças, que se apresenta em vigor para o ano de a da auditoria. No Anexo 4 poderá ser consultado um exemplo das tabelas de imposto definidas para o ano de 2018.

Tal como a Ilustração 1.5 supra se apresenta, na parte da tabela representada pelo número 1 coloca-se manualmente o número do funcionário na entidade (normalmente, todos os funcionários têm um número interno), o seu nome, a sua base de vencimento, o montante descontado de imposto, tal como a taxa aplicada e apresentada pela entidade no recibo de vencimento.

Através da ficha de funcionário, completa-se a parte identificada com o número 2 da Ilustração 1.5, onde se coloca a situação matrimonial da pessoa, podendo ser casada ou não. Em caso afirmativo deve ser identificada a obtenção, ou não, de rendimentos por parte do seu cônjuge. É também colocada a existência, ou não, de dependentes, caso existam é necessário saber se apresentam algum grau de deficiência. Através desta compilação de informação é consultada a tabela base para os descontos do Imposto sobre o Rendimento de forma a inserir a taxa correta na tabela, na parte correspondente ao número 3.

É, através deste procedimento, que se averigua a aplicação correta da taxa usada no rendimento do trabalhador de forma a ser possível emitir uma conclusão relativamente a

este teste. No caso de diferenças detetadas é comunicado um aviso à entidade para que se possa proceder à correção.

O segundo teste efetuado ao processamento de salários está diretamente relacionado com a projeção dos encargos com os funcionários. A entidade fornece uma folha interna com a previsão para o ano seguinte dos encargos que terá com as férias dos colaboradores, para que, de uma forma simples, seja possível comparar o somatório da estimativa do subsídio de férias e o subsídio de natal com o valor apresentado na conta “gastos com o pessoal – remunerações do pessoal”. Este valor é dividido por 14 (meses) e multiplicado por dois, posteriormente, era comparado aritmeticamente com a conta “devedores por acréscimos de gastos”.

**Tabela 1. 3 - Tabela resumo da atividade**

<b>Tipo de teste</b>	Teste de detalhe.
<b>Asserções relacionadas</b>	Ocorrência, plenitude e rigor.

Fonte: Elaboração própria

Supra, apresentado na Tabela 1.3, pode ser observado um resumo do tipo de teste efetuado ao processamento de salários, assim como as asserções testadas aquando o procedimento.

### **1.3.6 Teste aos inventários**

No âmbito do teste ao inventário é aplicada a ISA 501 (IFAC, 2009) para a obtenção de prova suficiente e fiável que suporte à opinião do auditor. A ISA 501 (IFAC, 2009) está dependente da materialidade associada à rubrica dos inventários e à percentagem que representam nas demonstrações financeiras da empresa, se a rubrica for relevante deverá ser aplicada esta ISA no decorrer do processo da revisão legal das contas.

Para que se obtenha prova suficiente e apropriada, tal como a ISA 501 (IFAC, 2009) refere, o auditor deverá assistir à contagem física dos inventários, salvo raras exceções, para que lhe seja viável avaliar os procedimentos efetuados pela empresa, relacionados com o registo e controlo das contagens de inventário e lhe seja possível observar a maneira como são efetuadas as contagens, verifica o inventário e, se é necessário executar testes adicionais – por exemplo, na listagem de materiais em inventário,

selecionar uma amostra e comparar se as quantidades em armazém correspondem às quantidades em sistema na mesma data. Para desvios significativos era pedido ao cliente uma justificação e a sua posterior correção.

Na LCA é solicitada a execução deste procedimento para empresas que atuam em diversos setores, desde o momento da seleção da amostra até à comparação do inventário físico com o inventário presente em sistema. De acordo com Almeida (2017, p.448),

“O objetivo da auditoria na área dos inventários é o de comprovar que as mercadorias expressas nas demonstrações financeiras existem e são propriedade da empresa. (...) É necessário salientar que a responsabilidade para efetuar as contagens reside na empresa, competindo ao auditor avaliar e observar os procedimentos adotados pelo seu cliente”.

Na seleção da amostra de inventário é elaborada uma comparação com anos anteriores, se possível, com o intuito de observar a existência de algum item que pudesse ser considerado obsoleto de forma a aconselhar a empresa a registar de forma apropriada o próprio item. Durante a contagem física se fosse identificado algum objeto deteriorado ou com um aspeto decadente era necessário obter esclarecimento sobre o seu valor de mercado e se seria, ou não, vendível.

Um segundo teste que pode ser efetuado no âmbito dos inventários está diretamente relacionado com a ISA 520 (IFAC, 2009), sendo que trata dos procedimentos analíticos. Independentemente do método de custeio utilizado pela empresa, através da listagem do inventário retirado diretamente do sistema e fornecido pela empresa, é possível elaborar este teste de duas maneiras distintas: a primeira tem como base a seleção de uma amostra (normalmente, ou pelo seu valor unitário, pela sua rotação ou pela quantidade em armazém), posteriormente solicita-se ao responsável o número do documento com a última compra destes itens e a partir deste documento efetua-se a comparação com o seu registo de entrada tendo como intuito de entender se o registo da entrada em armazém foi efetuado corretamente, conseguindo também validar a sua valorização; a segunda forma para realizar este teste é baseada na análise de documentos de compras presentes nos dossiês de contabilidade, referentes a dezembro, sempre desde o último documento até se obter prova suficiente que permita ao auditor o conforto necessário para a emissão da sua opinião relativa a esta área, cruzando os artigos presentes nas faturas com os

materiais do inventário, de forma a observar que estes itens foram registados à entrada em armazém com os preços corretos e, independentemente do método de valorização, comparar o preço de custo com o preço presente no sistema. Para desvios significativos eram necessárias justificações.

**Tabela 1. 4 - Tabela resumo da atividade**

<b>Tipo de teste</b>	Teste de detalhe.
<b>Asserções relacionadas</b>	Existência e valorização.

Fonte: Elaboração própria

A Tabela 1.4 resume o tipo de teste do procedimento efetuado relativamente aos inventários, assim como as asserções presentes no balanço que foram testadas.

### **1.3.7 Verificação e teste ao imobilizado**

A verificação do imobilizado é um teste baseado na observação de contas e julgamento profissional como, por exemplo, material de escritório com valores avultados.

O objetivo neste teste é, através do extrato e com recurso ao programa *IDEA* observar as transações de compras com valores elevados e questionar quem de direito, de forma a ser possível observar a veracidade do objeto em causa. Como Almeida (2017, p. 514) explica, “as aquisições devem ser suportadas por documentos apropriados, verificando a adequada valorização das mesmas”.

Da mesma forma que são analisadas as compras também são revistos os abates efetuados ou as alienações, com valores significativos. O abate é analisado com recurso à autorização fornecida pela Autoridade Tributária, e as alienações com base nas faturas emitidas.

É importante também a verificação de lançamentos contabilísticos de algumas despesas de conservação e reparação, com o objetivo de entender se alguma destas despesas com valor mais representativo deveria ser capitalizada, observando a política da empresa e tirando as conclusões adequadas relativamente a possíveis ajustamentos contabilísticos.

**Tabela 1. 5 - Tabela resumo da atividade**

<b>Tipo de teste</b>	Teste de detalhe.
<b>Asserções relacionadas</b>	Existência e valorização.

Fonte: Elaboração própria

Infra, na Tabela 1.5 encontra-se resumido o tipo de teste executado ao imobilizado, assim como as asserções que foram testadas aquando este procedimento.

### **1.3.8 Teste às reconciliações bancárias**

As reconciliações bancárias, não sendo uma tarefa relacionada com a auditoria é um elemento essencial para a iniciação dos trabalhos, seja na altura do trabalho intercalar ou no trabalho final. As reconciliações são essencialmente a comparação dos movimentos da conta de depósitos à ordem com os extratos fornecidos pelas instituições bancárias para que possam ser identificadas as diferenças caso existam, e posteriormente se possa proceder ao seu entendimento, seja a nível contabilístico ou na própria instituição.

“O objetivo da auditoria nesta área é determinar se os saldos das contas existem, são legítimos e razoáveis, estão devidamente valorizados, contabilizados, se o seu acesso e movimentação é restrito, e se o sistema de controlo interno existente é apropriado e garante a salvaguarda dos ativos” (Almeida, 2017, p.364)

O auditor deverá obter prova de detalhe aos saldos da conta de depósitos à ordem, analisando as reconciliações bancárias fornecidas pela entidade certificando-se que existe uma exatidão aritmética correta e, tal como referido, deverá conseguir uma explicação para as diferenças que foram detetadas, assegurando-se também que estas diferenças foram mitigadas.

Na LCA não são iniciados trabalhos de auditoria caso não haja prova de que as reconciliações bancárias até à data da auditoria estão presentes nos documentos contabilísticos de forma a poderem ser fornecidas para posterior análise. O trabalho induzido traduz-se na observação e entendimento da natureza das diferenças identificadas se forem relevantes, de forma a obter prova adequada de que os trabalhos estavam prontos a ser prosseguidos. Desta forma, efetuasse a análise as reconciliações bancárias, confirmando ambos os saldos, da contabilidade e das contas bancárias, e no caso de ser

deteta alguma diferença que se considere significativa o responsável é questionado para obtenção de esclarecimentos.

Tabela 1. 6 - Tabela resumo da atividade

<b>Tipo de teste</b>	Teste de detalhe.
<b>Asserções relacionadas</b>	Existência e valorização.

Fonte: Elaboração própria

A Tabela 1.6 apresenta, de forma concisa, um resumo que relaciona o procedimento efetuado ao tipo de teste e às asserções testadas.

### 1.3.9 Teste à mensuração de rédito

A LCA, como já referido, presta serviços a clientes presentes em diversos setores, como a construção civil. Para obter prova de auditoria relacionada com o rédito, é necessário através da ISA 520 (IFAC, 2009) - procedimentos analíticos-, proceder ao teste da sua mensuração.

Para a realização deste teste, o auditor baseia-se em informação fornecida pela empresa relativamente às suas obras em curso, pois o teste a ser efetuado tem por base cálculo analítico. A entidade fornece a folha de obra, onde estão presentes as datas de início das obras e as datas previstas para a conclusão das obras, a faturação emitida até final do ano, o valor total da obra a ser faturado, os rendimentos do exercício, os custos estimados e os gastos do exercício. Para a concretização deste teste é utilizado um papel de trabalho em folha de cálculo em *Excel*, para que, de forma simplificada, se possa encontrar o grau de acabamento (GA) da obra e a percentagem de faturação (PF), e se determinar o tratamento contabilístico adequado e verificar a necessidade, ou não, de proceder a acréscimos ou diferimentos de valores relacionados com a obra, tal como está explicado na Ilustração 1.7.

Tabela 1. 7 - Relação entre o grau de acabamento e percentagem de faturação

<b>GA = PF</b>	Tratamento contabilístico regular
<b>GA &gt; PF</b>	Acréscimos
<b>GA &lt; PF</b>	Diferimentos

Fonte: Elaboração própria

Através dos elementos fornecidos pela empresa, calcula-se o montante que deve estar presente nas contas de acréscimos e diferimentos e efetua-se uma comparação com os valores explanados no balancete fornecido pelo cliente, de forma a obter prova de que a mensuração está ou não correta. Caso sejam detetadas divergências significativas, é comunicado as alterações a serem efetuadas.

**Tabela 1. 8 - Tabela resumo da atividade**

<b>Tipo de teste</b>	Teste de detalhe.
<b>Asserções relacionadas</b>	Rigor e corte.

Fonte: Elaboração própria

Relacionado com o rédito, encontra-se na Tabela 1.8, um resumo do tipo de teste efetuado, assim como as asserções subjacentes à rubrica da demonstração dos resultados que foram testadas.

#### **1.3.10 Teste aos pagamentos ao Estado e Outros Entes Públicos**

A confirmação de pagamentos ao Estado e Outros Entes Públicos (EOEP) é de certa forma usada para verificar que a situação fiscal da empresa. Para que seja possível proceder a este tipo de teste é necessário consultar os documentos das guias emitidas pelos órgãos do Estado e confrontar estas guias com os comprovativos de pagamento e com a conta de Depósitos à Ordem.

Os pagamentos testados são obrigações relativas ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), mensal ou trimestral, o IRS relativamente às retenções e remunerações ao pessoal, e também o pagamento à Segurança Social.

Posteriormente e após o levantamento das informações relativas às guias e datas de pagamento são comparados os valores das contas relativas ao EOEP.

Em Anexo 5 pode-se observar o papel de trabalho utilizado para a realização deste teste.

**Tabela 1. 9 - Tabela resumo da atividade**

<b>Tipo de teste</b>	Teste de detalhe.
<b>Asserções relacionadas</b>	Direitos e obrigações e valorização.

Fonte: Elaboração própria

Supra, na Tabela 1.9 encontra-se de forma resumida, o tipo de teste efetuado e as asserções testadas aquando este procedimento.

### **1.3.11 Decomposição de financiamentos**

A decomposição dos financiamentos é um procedimento analítico substantivo elaborado de acordo com a ISA 520 (IFAC, 2009) e efetuado com vista à verificação dos passivos correntes e passivos não correntes.

Na rubrica de passivo corrente ficam espelhados todos os financiamentos em que é expetável a sua liquidação num prazo inferior a 12 meses, e na rubrica de passivo não corrente ficam representados os restantes montantes em que apenas é previsto o término do seu pagamento num prazo superior a 12 meses.

Este teste é elaborado para empresas com um elevado movimento nas suas contas de financiamentos obtidos, onde é expetável todos os anos existirem novos contratos com financiadoras ou o término de mais do que um contrato, por exemplo, empresas de transportes com um grande investimento em frota existem locações financeiras.

O objetivo deste teste definido por Almeida (2017, p.579) é o de obter “prova suficiente e apropriada, se os saldos evidenciados nos passivos financeiros são legítimos, se não existem passivos não reconhecidos, se os saldos estão devidamente valorizados e contabilizados”.

O teste à decomposição dos financiamentos é elaborado com a intenção de compreender a contabilização dos financiamentos, em passivo corrente ou não corrente, e de retirar evidência que os valores presentes em ambas as rubricas estão calculados de forma apropriada.

Observa-se a progressão anual dos pagamentos efetuados às entidades financeiras até à data realizados pela empresa, acordados num contrato previamente assinado. Através da observação destes pagamentos é possível encontrar o coeficiente utilizado para o plano



de pagamento, sem necessidade de consultar o contrato, obtendo assim uma estimativa no final do valor de ambas as rubricas de financiamento, relativamente ao passivo corrente e não corrente. Pelo coeficiente calculado é possível fazer uma estimativa para o próximo ano, obtendo o valor aproximado que deveria estar mensurado nas rubricas já referidas, como se pode observar no exemplo:

**Ilustração 1. 6 - Exemplo de decomposição de financiamento**

		Mês					2017		Estimativa				2018		
CODCONTA	NOMECONTA	0	1	(...)	11	12	FINAL	COEF.	JAN	FEV	(...)	DEZ	CP	MLP	
25XX	Empréstimo/Locação A	A	B	(...)	L	M	+SOMA(A:M)	M/L	+M*COEF=N	+N*COEF=O	(...)	+Y*COEF=Z	soma(N:Z)	FINAL-CP	
		A	B	(...)	L	M	+SOMA(A:M)		+M*COEF=N	+N*COEF=O	(...)	0,00	soma(N:Z)	FINAL-CP	
		1											YY	ZZ	
												Saldo 25x (balanc.)			
												Controlo	soma(N:Z)-YY	(FINAL-CP)-ZZ	

Fonte: Elaboração própria

A Ilustração 1.6 mostra um exemplo de um financiamento ou locação já iniciada em anos anteriores - financiamentos ou locações iniciados no ano era efetuada a estimativa do passivo a curto prazo ou médio longo prazo através do respetivo contrato. Os valores da área numerada como 1 são retirados do extrato referente ao ano anterior, se auditada pela LCA, caso contrário eram retirados do contrato, como já referido. Através destes valores estimava-se um coeficiente para cálculo das previsões para o ano 2018.

**Tabela 1. 10 - Tabela resumo da atividade**

<b>Tipo de teste</b>	Teste analítico substantivo.
<b>Asserções relacionadas</b>	Plenitude e valorização.

Fonte: Elaboração própria

A Tabela 1.10 explana um resumo onde identifica o tipo de teste efetuado aos financiamentos, assim como as asserções subjacentes às rubricas presentes no balanço.

### 1.3.12 Conferência de saldos e transações entre partes relacionadas

A ISA 550 (IFAC, 2009) explica que, “a natureza das relações e das transações com partes relacionadas pode, nalgumas circunstâncias, dar origem a riscos mais altos de distorção material das demonstrações financeiras”, este risco compreende-se como mais elevado uma vez que as transações entre partes relacionadas podem subsidiar de certa

forma um escape para as empresas. Por exemplo, poderá haver cedência de um ativo sem uma contrapartida monetária associada.

O auditor deve identificar e avaliar o risco de distorção material associado às partes relacionadas e deve ainda garantir que a apresentação dos saldos e das transações cumprem os requisitos legais e as normas aplicáveis, e que não foram efetuados com um intuito enganador.

A ISA 550 (IFAC, 2009, §5) alega que,

“O conhecimento dos relacionamentos e transações com partes relacionadas da entidade é relevante para a avaliação pelo auditor sobre se estão presentes um ou mais riscos de fraude conforme exigido pela ISA 240, porque a fraude pode ser cometida mais facilmente através de partes relacionadas”.

Almeida (2017) explica que as transações entre partes relacionadas não devem ser avaliadas como parte normal do negócio dado que influência as demonstrações financeiras da empresa, pois podem ser usadas para encobrir certas perdas ou até rendimentos do decorrer da atividade comercial.

Para elaborar a auditoria aos saldos e às transações, primeiramente é necessário entender quais são as partes relacionadas da entidade para que se possa proceder a um levantamento de todas as contas de fornecedores, clientes, e outros devedores e credores respeitantes a estas partes. Posteriormente, através dos extratos e conciliando as contas de clientes com as contas de rendimentos e as contas de fornecedores com as compras de inventários ou gastos, efetua-se uma estimativa aproximada do valor das transações entre grupo. O último passo deste processo é efetuado pela contabilidade das empresas relacionadas, deve-se tentar obter conhecimento dos saldos e se possível, com balancetes das relacionadas, verificar o seu montante mensurado nas diferentes entidades a nível contabilístico.

Em Anexo 6 pode ser observado o papel de trabalho utilizado para a reconciliação dos saldos entre partes relacionadas.

**Tabela 1. 11 - Tabela resumo da atividade**

<b>Tipo de teste</b>	Teste de detalhe.
<b>Asserções relacionadas</b>	Existência e valorização – rubricas do balanço-, ocorrência, plenitude, rigor e corte – rubricas da DR.

Fonte: Elaboração própria

Supra, exposto na Tabela 1.11, encontra-se um resumo do tipo de teste efetuado aos saldos e transações entre partes relacionadas, assim como as asserções testadas da rubrica implícita.

### **1.3.13 Revisão de aspetos fiscais da Modelo 22**

Para que as demonstrações financeiras sejam aprovadas é necessário que a rubrica relativa ao imposto sobre o rendimento seja previamente inspecionada, para que o resultado líquido apresentado represente o valor correto.

A Modelo 22, também denominada de declaração de preenchimento do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), que tal como o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) explica no artigo 1º, este imposto incide sobre os rendimentos aquando sujeito passivo coletivo com sede ou direção em território português, tal como é enunciado no artigo 2º do mesmo código.

A declaração é preenchida, normalmente pelo Contabilista Certificado, com base nas regras fiscais aplicadas à data, presentes no CIRC, sendo que o formulário para a sua apresentação contém 3 grupo importantes que os auditores comparam os valores presentes no preenchimento da declaração com os montantes contabilizados, a fim de verificar a correta importância que deverá estar presente em cada campo apresentado.

É através da Modelo 22 que se calcula o valor a pagar ou a receber do imposto sobre o rendimento, e sucessivamente é possível apurar o resultado líquido da empresa do exercício em questão.

A Modelo 22 é dividida em 14 partes, sendo que, os auditores apenas verificam os valores colocados nos campos do apuramento tributável, ou seja, todos os valores apurados pela entidade para acrescer ou deduzir ao resultado líquido do período consoante as regras fiscais aplicáveis.

Outro campo também alvo de revisão é o cálculo do imposto, mais especificamente os benefícios fiscais que a entidade obteve durante o ano, tal como o cálculo da derrama municipal e estadual, se aplicável.

**Tabela 1. 12 - Tabela resumo da atividade**

<b>Tipo de teste</b>	Teste de detalhe.
<b>Asserções relacionadas</b>	Rigor.

Fonte: Elaboração própria

Relativamente à Modelo 22, a Tabela 1.12 explica, de forma resumida a tipologia do teste efetuado assim como a asserção relacionada testada.

#### **1.3.14 Correção e revisão de Anexos às demonstrações financeiras e Relatórios de Gestão**

A ISA 200 (IFAC, 2009, §11) esclarece que uma das obrigações do auditor é o de “obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material”. Esta ISA 200 (IFAC, 2009) responsabiliza a gerência ou os encarregados da governação pela preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial contabilístico, fazendo parte do trabalho do auditor confirmar que estas demonstrações financeiras foram elaboradas segundo todos os princípios contabilísticos aplicáveis.

De maneira a haver uma certeza de que o Relatório de Gestão e o Anexo às demonstrações financeiras de cada cliente foi concebido com base no referencial contabilístico e todas as suas normas aplicáveis, é necessário proceder a uma revisão e correção de algum aspeto que possa estar menos correto dos elementos já enunciados. Desta forma, assim que a empresa tenha estas informações elaboradas envia a sua versão para que os auditores deem a primeira leitura, observando também o seu comparativo relativo ao ano passado, assinalando o que pode estar incorreto, conferindo cálculos, e a construção das demonstrações financeiras. São também analisadas algumas informações que possam encontrar-se em falta.

O primeiro passo consiste em, através do dossiê permanente encontrar os elementos respeitantes ao ano anterior, para se verificar os valores apresentados no Relatório de

Gestão, demonstrações financeiras e Anexo do ano corrente estavam de acordo com o que foi certificado anteriormente. Posteriormente e com auxílio do programa *IDEA*, ou do balancete, averiguam-se os valores representados nas rubricas das demonstrações de resultados, que deveriam estar representados segundo as normas contabilísticas, por fim, verificava-se se o justificativo dos valores das rubricas estava correto.

Caso diferenças a enunciar ou sugestões de melhoria a fornecer, é digitalizado e justificado perante o cliente, para que pudesse haver uma posterior correção e fosse emitida a CLC pelo Revisores Oficial de Contas.

Logo, a opinião que é dada pelo auditor recai “sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável” tal como é descrito na ISA 200 (IFAC, 2009, §§10).

## **2 AUDITORIA E A QUALIDADE**

O processo de auditoria está diretamente associado a uma qualidade requerida e imposta por normas e regulamentos. A revisão legal das contas é sujeita a um controlo de qualidade, independentemente do ROC que a efetue ou da empresa que foi auditada. O controlo de qualidade é cada vez mais rigoroso e mais regulamentado, e é incumbido pela Comissão do Mercado de Valores Imobiliários (CMVM) à OROC, que posteriormente tem a obrigação de transmitir à CMVM os resultados obtidos, tal como o Regulamento n.º 4/2018 da CMVM explica. Então, na prática, a CMVM efetua um controlo de qualidade sobre os ROC e SROC através da OROC.

Taborda (2015) define auditoria como um processo de recolha e análise de informação financeira que fundamenta a opinião do auditor, originada por um julgamento baseado em normas relativamente às asserções presentes demonstrações financeiras. Almeida (2017) explica que o julgamento decorrido da inspeção à informação financeira efetuado pelo ROC aumenta a credibilidade desta mesma informação, pelo prestígio que é associado à profissão. O EOROC (OROC, 2015) define, no seu artigo 42º, que a atividade de auditoria “integra os exames e outros serviços relacionados com as contas de empresas ou de outras entidades efetuados de acordo com as normas de auditoria em vigor”. Aquando o processo de auditoria, pela ISA 200 (IFAC, 2009, §14) estabelece que “auditor deve cumprir os requisitos éticos relevantes” estabelecido no CEOROC.

Tal como Gonçalves (2009) afirma, “a profissão tem evoluído de forma significativa, sendo Portugal, através da OROC, um dos países pioneiros na implementação do

sistema externo de controlo de qualidade”. O processo de controlo de qualidade tem sofrido alterações significativas ao longo dos anos de forma a tornar-se um processo mais ágil, mas simultaneamente mais rigoroso, pois tal como Coelho (2010) afirma “numa classe profissional como a dos Revisores Oficiais de Contas, o desempenho de um afeta a forma como toda a classe é avaliada pela opinião pública”. Consequente e de acordo com o CEOROC (OROC, 2011) capítulo 2, “os auditores devem em todas as circunstâncias pautar a sua conduta pessoal e profissional pelos princípios consignados (...) adotando uma conduta responsável que prestigie a profissão e os próprios deve-se preservar a notoriedade associada à profissão”.

Segundo o artigo 4º do Regulamento n.º 4/2018 da CMVM, o controlo de qualidade assenta na verificação do cumprimento das leis, normas e regulamento de auditoria aprovados pela OROC que terão de ser aplicadas nos trabalhos associados à revisão de contas efetuada pelo auditor. A qualidade da auditoria “parte de dentro”, ou seja, este tema deve ser introduzido na SROC pelos seus sócios e devendo ser acompanhado também por eles, de forma a incumbir aos seus colaboradores a importância da qualidade e como deverá ser preservada.

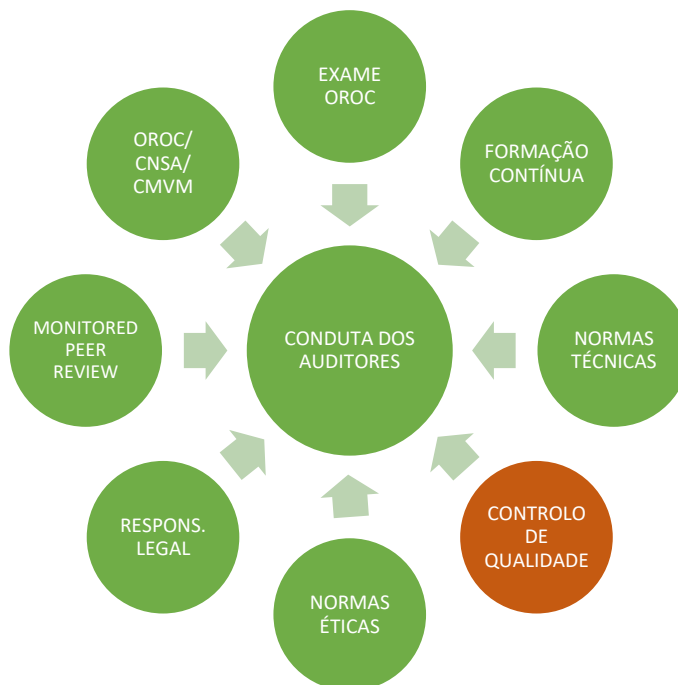
Em dezembro de 2007 a IFAC divulgou um documento elaborado pelo *Forum of Firms* (FoF), *Tone at the Top and Audit Quality*. Primeiramente, “*tone at the top*” poderá ser traduzido para “o exemplo vem de cima”, estando relacionado com a cultura interna da empresa implementada pelo seu líder para que a organização possa ter assim um rumo delineado.

Através do *Transnational Auditors Committee* (TAC), elo de ligação entre o FoF e a IFAC, são identificadas, no documento *Tone at the Top and Audit Quality* da IFAC (2007) cinco áreas onde os ROC e as SROC devem demonstrar o seu compromisso com a qualidade: a estratégia de negócio; a comunicação; a descrição de funções; e a avaliação do desempenho e a monitorização.

Pela IFAC (2007), na estratégia de negócio deverá estar evidenciado que a qualidade é condição primordial na reputação e no crescimento da entidade. A comunicação é imprescindível para a qualidade, surgindo na divulgação do patamar da qualidade que se pretende atingir, abordando os conceitos básicos e os objetivos que se pretendem alcançar. A descrição das funções deve ser clara de forma a ser criado um ambiente harmonizado no seio da empresa obtendo a qualidade que se pretende. A avaliação e o

desempenho estão diretamente relacionados com a implementação de uma política que deve estabelecer a relação entre o desempenho e a sua compensação, ou seja, a qualidade deverá ser acompanhada com uma compensação. A monitorização de forma a permitir a deteção de anomalias deve ser constante.

Ilustração 2.1 - Influências na conduta dos auditores



Fonte: Adaptado de Coelho (2010)

Como é observado na Ilustração 2.1, o controlo de qualidade é um dos fatores que está sempre presente na conduta dos auditores. Um dos pilares da qualidade da auditoria é a ética presente na atuação dos auditores, durante a prestação de serviços de auditoria, se o auditor não aplicar o CEOROC, para além de ocorrer uma infração grave e punível, o auditor não está a exercer o seu trabalho com a qualidade devida.

Em fevereiro de 2019 o *Accountancy Europe* (AE) publicou um documento denominado de *Organisation of the Public Oversight of the Audit Profession in Europe* (AE, 2019), que reúne informação, de cada país aderente, relativamente à organização encarregue da supervisão de auditoria (os seus diretores, o comité de supervisão e o comité de conselheiros), assim como o financiamento que cada organização recebe, revela também o local onde é publicado o relatório de transparência cada organização, as atividades elaboradas por estas organizações assim como outras atividades que são segregadas a organismos secundários.

A elaboração deste documento só foi possível através do *Committee of European Auditing Oversight Bodies* (CEAOB), criado com o intuito de estabelecer uma cooperação entre os organismos de supervisão de auditoria a nível da União Europeia.

O objetivo deste organismo é aumentar a qualidade e confiança do processo de auditoria através do desenvolvimento da cooperação entre os organismos de supervisão dos diferentes países, estabelecendo o contacto entre estes organismos. O CEAOB facilita a troca de informação e conhecimento entre estas organizações, fornece informações à Comissão Europeia para a implementação da reforma relativa à auditoria, contribui também para equivalência e adequação da avaliação, auxilia os diferentes organismos com uma avaliação técnica das ISA e ajuda melhorar os mecanismos de supervisão das entidades de interesse público.

## **2.1 Ética e a qualidade**

Ética pode ser definida como um conjunto de princípios e valores que são necessários para que uma sociedade funcione de forma ordeira, segundo Arens (2007).

A qualidade da auditoria não é possível ser assegurada sem que o auditor aplique as regras éticas. Almeida (2017, p.98) declara que “a importância de uma conduta ética por parte do auditor deriva do reconhecimento que a sociedade tem em relação à profissão”. Dada a importância referida emergiu uma necessidade de criar um Código de Ética associado à profissão, pelo qual o CEOROC (OROC, 2011) no seu primeiro capítulo estabelece que os requisitos éticos são aplicados a todos aqueles que estejam relacionados com a profissão, sendo revisores ou técnicos de auditoria, tal como os sócios de SROC, inscritos ou não na Ordem.

O Código de Ética da OROC é baseado no Código de Ética da IFAC e foi estabelecido pelo Regulamento n.º 551/2011, e como referido supra, abrange, segundo o capítulo primeiro, todos os inscritos na Ordem, assim como os seus colaboradores, independentemente do papel exercido, sócios e sócios de participadas por SROC. Para que a qualidade subjacente ao trabalho do auditor esteja garantida, todos os que estão envolvidos no processo de auditoria devem ter conhecimento do Código de Ética da OROC e os seus princípios necessitam de ser assimilados e acima de tudo devem ser sempre respeitados e aplicados.

Existem cinco princípios expostos no segundo capítulo e explicados ao longo do Código de Ética da OROC: a independência, o auditor deve ser correto e honesto nos seus



relacionamentos profissionais; a objetividade, ambiguidades, conflitos de interesse e influências não são permitidas; competência e zelo profissional, manter os conhecimentos e competências de forma a assegurar a qualidade dos serviços prestados; confidencialidade, a informação conhecida no decorrer dos trabalhos deverá ser mantida e não divulgada ou usada; e o comportamento profissional, devem ser cumpridas as Leis e regulamentos aplicáveis e nunca deverá ser tomada alguma atitude que descredibilize a profissão.

Coelho (2010) considera ser importante que o sistema de controlo de qualidade inclua um código de conduta que contenha os requisitos e princípio éticos, acessível a todos os colaboradores da SROC, que sirva como um guia para certas ações e comportamentos, até mesmo para a resolução de certos conflitos éticos que possam surgir.

Em suma, Gonçalves (2009) assume que “a garantia de um comportamento ético e deontológico (...) é o objetivo do sistema de garantia da qualidade das firmas de auditoria, pelo que a sua importância e relevância desde logo fica devidamente relevada e evidenciada”.

## **2.2 Evolução regulamentar do controlo de qualidade**

A 20 de novembro de 2008 foi criado um Decreto-Lei n.º 224/2008, que introduzia no Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, anteriormente aprovado pelo Decreto-Lei n.º 487/99 intitulado de Regime Jurídico dos Revisores Oficiais de Contas, alterações decorrentes da Diretiva 2006/43/CE. Este Decreto-Lei n.º 224/2008 surge numa tentativa de harmonizar os requisitos da revisão legal das contas, exigindo a aplicação das normas internacionais de auditoria, tanto a nível da formação como do código de ética, tendo também como objetivo o reforço da qualidade da auditoria. O Decreto-Lei n.º 224/2008 veio também inserir no Decreto-Lei n.º 487/99 a atribuição da responsabilidade ao Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA) pelo controlo de qualidade dos Revisores Oficiais de Contas. Posteriormente, o Decreto-Lei n.º 487/99 sofreu uma atualização em 2009 de forma a encarregar também o CNSA da qualidade da auditoria.

A 20 de novembro de 2009 foi criado oficialmente o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria através do Decreto-Lei n.º 225/2008 de 20 de novembro. O CNSA foi formulado com o intuito de assumir a responsabilidade pela organização de um sistema de supervisão dos Revisores Oficiais de Contas e Sociedades de Revisores Oficiais de

Contas. Desta forma, o Decreto-Lei n.º 225/2008 imputava a responsabilidade final à CNSA de supervisionar as atividades relativas à revisão legal das contas, consequentemente alterando o papel da OROC, mais concretamente da Comissão do Controlo de Qualidade em relação a esta matéria no qual, anteriormente, teria uma autonomia total.

Com a implementação deste novo referencial houve necessidade de reforçar os mecanismos do sistema de controlo de qualidade conjuntamente com a divulgação e sensibilização relativa à ISQC 1 (IFAC, 2009), a Norma Internacional sobre o Controlo de Qualidade.

O Regulamento n.º 91/2010 veio estabelecer certas regras sobre a supervisão e fiscalização efetuada pelo CNSA de forma a “assegurar a independência e efetividade do Controlo de Qualidade executado pela OROC”, segundo o artigo 1º deste regulamento. De certa forma veio criar regras específicas relativamente ao trabalho efetuado pelo CNSA sobre o trabalho da OROC efetuado ao controlo de qualidade dos auditores.

Houve também necessidade de ajustar a guia do controlo de qualidade, tendo sido reformulado no âmbito da harmonização o guia de controlo horizontal e organizadas várias versões “de modo a permitir tratar de forma adequada as especificidades inerentes às firmas que possuem como clientes, entidades de interesse público, daquelas que, na sua carteira de clientes, não possuem entidades com aquelas características”. (Gonçalves, 2011). O guia de controlo vertical foi também reformulado para que conseguisse acompanhar as evoluções decorridas.

Com a formação do CNSA foi elaborado um Guia do Controlo de Qualidade para Firms de Auditoria de Pequena e Média Dimensão, com o intuito de auxiliar as entidades a implementar boas práticas de auditoria. Este guia encontra-se acessível a todas as pessoas que o queiram consultar, na página *online* da OROC.

Os primeiros controlos realizados com o novo normativo foi no ano de 2009, Gonçalves (2011) afirma que foram observados resultados positivos relativos a esta mudança, permitindo que com a análise do relatório relativo a 2009 se pudesse concluir que foi notória uma maior preocupação com a adequação dos meios humanos e o reforço da qualificação dos mesmos. Houve também uma maior atenção à existência de

documentação de suporte aquando a revisão legal das contas e nos aspetos internos da entidade, como o sistema interno de controlo de qualidade.

Habitualmente as entidades sujeitas a controlo de qualidade elaboram um Manual de Políticas e Procedimentos de Controlo de Qualidade, e com a implementação do novo normativo denotou-se um maior empenho na redação deste manual e uma maior sensibilização pela parte dos sócios das entidades para a implementação do sistema interno de controlo de qualidade.

Em 2015 entrou em vigor a Lei n.º 148/2015 que aprovou a criação de um Regime Jurídico de Supervisão da Auditoria (RJSA). Este regime vem adaptar e interligar essencialmente uma Diretiva e um Regulamento emitidos pelo Parlamento Europeu, a Diretiva 2014/56/EU relativa à revisão das contas individuais e consolidadas, e o Regulamento (UE) n.º 537/2014, relativo a requisitos específicos à auditoria em empresas de interesse público.

O RJSA foi elaborado de modo que a CMVM fique encarregue de todo o processo de controlo de qualidade, sobrepondo-se ao CNSA e dissolvendo-o. Todo o trabalho que estava atribuído ao CNSA ficou ao encargo da CMVM, tal como está descrito no artigo 9º do RJSA (2015).

Segundo o artigo 2º do RJSA (2015), este regime vem regular “a atividade de supervisão pública de revisores oficiais de contas (ROC), das sociedades de revisores oficiais de contas (SROC), (...) definindo a competência, a organização e o funcionamento desse sistema de supervisão”, estabelecendo desta forma alguns requisitos relativamente aos revisores e sociedades que possam prestar serviços de auditoria às entidades de interesse público.

Apesar de em 2015 ter sido dissolvido o CNSA, para que a CMVM efetue o seu trabalho segundo o RJSA, o regulamento que estabelecia as regras sobre o trabalho a efetuar pela CNSA continuava em vigor e apenas em 2018 foi emitido um novo Regulamento n.º 4/2018 que revogava o anterior, o Regulamento n.º 91/2010.

O Regulamento n.º 4/2018 da CMVM vai de encontro com ao RJSA e vem reger o Controlo de Qualidade exercido pela OROC sobre os auditores que efetuam trabalhos em empresas que não sejam entidades de interesse público. Tal como identificado no prefácio, o Regulamento n.º 4/2018 da CMVM visa

“Definir os elementos mínimos a integrar pela OROC no seu controlo de qualidade de auditoria, combinando a autonomia necessária da OROC com a fixação de elementos que permitam à CMVM exercer o seu trabalho”.

Deste o ano 2000 que a OROC regulamenta o controlo de qualidade da Ordem. O primeiro regulamento foi divulgado em 2000 e apenas em 2010 com o Regulamento n.º 91/2010 sofreu a sua primeira atualização com a introdução do CNSA. E posteriormente, sete anos depois foi atualizado novamente, para aquele que nos dias de hoje é o Regulamento do Controlo de Qualidade n.º 26/2017.

O Regulamento n.º 26/2017 da OROC tem “como objetivo principal a verificação da aplicação, pelos ROC e SROC, das normas de auditoria de acordo com o previsto nos Estatutos da OROC”. Este regulamento estabelece a natureza dos exames a serem elaborados, as conclusões que deverão ser retiradas deles mesmo, quais os pontos-chaves a identificar e a segregação dos trabalhos e dos deveres. Explica toda a logística em torno dos controladores-relatores, como se procede a candidatura, a remuneração, os seus deveres, poderes e outras questões essenciais. Esclarece também todo o processo em torno do sorteio dos revisores que serão alvo de controlo de qualidade, o processo que se sucede a este controlo de qualidade, a emissão das conclusões e toda a documentação envolvente do controlo de qualidade.

Em suma, estão de momento em vigor uma lei e dois regulamentos importantes: a Lei n.º 148/2015 que criou o RJSA, o Regulamento de Controlo de Qualidade n.º 26/2017 e o Regulamento da CMVM n.º 4/2018.

### **3 QUALIDADE DA AUDITORIA**

Em 2014, o *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) emitiu um documento, *A Framework for Audit Quality - Key Elements that Create an Environment for Audit Quality*, onde define que qualidade da auditoria “engloba os principais elementos que criam um ambiente que maximiza a probabilidade de que auditorias de sejam realizadas de forma consistente”.

Para garantir a qualidade da auditoria o trabalho do auditor é avaliado através do controlo de qualidade, Almeida (2017) esclarece o objetivo deste controlo como a verificação da aplicação de todas as leis, regulamentos e normas em vigor.

### **3.1 Controlo de qualidade**

O objetivo do controlo de qualidade recai na promoção de uma melhoria contínua no trabalho realizado pelo auditor, tentando sempre incentivá-lo a adotar as práticas profissionais mais adequadas a cada situação com que se confronta.

A ISQC 1 (IFAC, 2009) aborda o sistema de controlo interno de maneira a consciencializar os responsáveis pela revisão legal das contas, ou outros trabalhos relacionados, de que devem construir um sistema que forneça a garantia e a fiabilidade necessária ao seu trabalho. O TCU (2015, p. 20) define que o objetivo do auditor passa por “implementar procedimentos de controlo de qualidade no nível do trabalho que forneça segurança razoável de que a auditoria está de acordo com normas profissionais e técnicas, e exigências legais e regulamentares aplicáveis”.

Segundo a ISQC 1 (IFAC, 2009, §3), “um sistema de controlo de qualidade consiste em políticas concebidas para atingir o objetivo”, pelo que o objetivo principal do sistema de controlo interno consiste em garantir que os auditores cumprem as normas e regulamentos legais em vigor, para que o relatório emitido seja apropriado às circunstâncias que o auditor possa enfrentar. Coelho (2010) entende que para a obtenção deste objetivo o sistema de controlo de qualidade deve englobar um conjunto de políticas e procedimentos necessários para que a sua implementação seja efetuada da forma mais correta possível. Gonçalves (2009) esclarece que o objetivo da ISQC 1 não é melhorar a qualidade, mas sim garantir que existe qualidade.

O Regulamento n.º 26/2017 da OROC, no seu artigo 1º, completa mais detalhadamente os objetivos referidos na ISQC 1, referindo que as normas aplicadas devem estar de acordo com os Estatutos da OROC, promovendo “a melhoria da qualidade, incentivando os revisores a adotarem as práticas profissionais mais adequadas”.

O processo do controlo de qualidade também é definido pelo Regulamento n.º 4/2018 emitido pela CMVM como o processo que “consiste na verificação pela entidade competente do cumprimento das normas de auditoria pelos auditores”. O Regulamento n.º 4/2018 da CMVM elucida também no seu artigo 7º que são possíveis identificar três fases distintas no processo de controlo de qualidade, o planeamento, a execução e as conclusões.

Coelho (2010) classifica o controlo de qualidade dependendo da sua origem, se for efetuado pela OROC ou CMVM é considerado de origem externo, se for realizado pelo

sistema de controlo de qualidade da SROC ou até por uma equipa de controlo de qualidade inserida numa rede onde a SROC está integrada é classificado como interno.

Almeida (2017) elucida ainda que, a avaliação do controlo de qualidade relativamente à prestação de serviços do auditor é avaliada tendo em atenção os requisitos técnicos e éticos impostos à profissão. Os requisitos técnicos estão relacionados com o resultado da auditoria, se foram detetados erros e/ou fraudes, e os requisitos funcionais relacionam-se diretamente com todo o processo da auditoria e com a comunicação dos resultados da mesma, no sentido de os utilizadores da informação financeira ficarem satisfeitos comparativamente às suas expetativas.

A longevidade da relação entre o cliente e o revisor também é considerado, por Almeida (2017), um fator de extrema relevância, não no seu princípio, mas quando começa a existir um relacionamento já prolongado o revisor pode perder, sem ter essa noção, o seu ceticismo profissional.

O controlo de qualidade externo certifica que o revisor desempenha as suas funções de acordo com a sua conduta ética e os estatutos da profissão, reforçando a confiança de terceiros.

### **3.1.1 Fases do controlo de qualidade**

O controlo de qualidade incide sobre o trabalho efetuado pelo auditor e é composto por duas componentes, a componente interna e a componente externa, segundo Almeida (2017). Tal como referido, a componente interna assenta no controlo efetuado no seio da SROC e pela própria SROC, ou por uma rede onde se integra, e a componente externa é avaliada por um organismo especializado e externo à entidade.

Como já foi exposto, o controlo de qualidade inicia-se na fase do planeamento: integrado nesta fase encontra-se a elaboração do plano anual do ciclo do controlo de qualidade que, pelo artigo 8º do Regulamento n.º 4/2018 da CMVM é composto pela designação dos controladores-relatores, os seus deveres, a seleção das entidades que serão avaliadas para controlo de qualidade e os correspondentes dossiês das entidades, assim como as guias de controlo, os prazos aplicáveis ao processo do controlo de qualidade.

Após a definição de todos estes fatores, é iniciada a execução do processo de controlo de qualidade que depende da dimensão e diversidade dos clientes dos auditores

controlados e do julgamento do controlador-relator, posteriormente são retiradas as conclusões necessárias.

### **3.1.2 Comissão do controlo de qualidade e controladores-relatores**

O Conselho Diretivo da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas elege todos os membros que integram a Comissão do Controlo de Qualidade (CCQ), sendo esta composta por um presidente membro do Conselho Diretivo, um vice-presidente e três vogais.

Gonçalves (2011) sintetiza o trabalho elaborado pela Comissão, enumerando algumas situações que possam ser identificadas no processo do controlo de qualidade, como as insuficiências e situações que necessitem de posterior acompanhamento de forma a superar algumas lacunas processuais que possam ter sido detetadas, ou até que venham a originar um processo disciplinar aplicado ao ROC ou à SROC. O processo de controlo de qualidade pode também detetar uma possível falta de formação por parte dos auditores.

As guias utilizadas pelos controladores-relatores durante o controlo de qualidade devem ser atualizadas anualmente e de acordo com a evolução dos normativos pela CCQ, com o intuito de introduzirem sempre que possível, novos e melhorados controlos.

Está estabelecido no Regulamento n.º 26/2017 da OROC, artigo 5º, que cabe à CCQ propor perante o Conselho Diretivo um plano anual de intervenção relativo aos controlos efetuados, assim como analisar os dossiês elaborados no âmbito do controlo de qualidade que contêm os relatórios de conclusões, as recomendações e outros documentos relativos ao controlo efetuado, para que a CCQ obtenha todos os factos necessários para elaborar um parecer relativo a cada controlo ou acompanhamento que foi realizado, que será submetido ao Conselho Diretivo para homologação.

O Regulamento n.º 4/2018 da CMVM, define no seu artigo 2º, que controladores-relatores, são pessoas individuais indicadas pela OROC para realizar o controlo de qualidade, que para serem designadas de controladores-relatores necessitam de se candidatar a tal. À CCQ compete “selecionar e propor os controladores-relatores a designar pelo Conselho Diretivo” (Regulamento n.º 26/2017), assim como fornecer aos controladores-relatores as guias de controlos para que as possam utilizar no seu trabalho. Estas guias de controlo são previamente aprovadas pelo Conselho Diretivo, e

concebidas com o intuito de fornecer uma orientação mínima para o trabalho dos controladores, tal como é referido no Regulamento n.º 4/2018 da CMVM.

Pelo artigo 10º do Regulamento n.º 4/2018 da CMVM, a OROC designa um ROC de controlador-relator, certificando-se que detém a experiência e a formação necessária para efetuar o trabalho de maneira competente. Os ROC que ambicionem desenvolver funções de controladores-relatores não podem ter a sua inscrição na Ordem suspensa e devem ter desenvolvido funções de interesse público nos últimos cinco anos. Se o controlador-relator, nos últimos três anos, foi uma parte interessada num contrato com uma entidade que será afeta a controlo de qualidade deve ser retirado do processo, assim como também deverá ser afastado do processo, se nos últimos três anos tiver obtido uma classificação de nível três ou quatro aquando o processo de controlo de qualidade.

A função de controlador-relator é atribuída através de uma candidatura existindo um requisito mínimo de cinco anos de experiência na área de auditoria e/ou revisão legal das contas, e que tenha uma disponibilidade mínima de 70 horas anuais para exercer esta função.

O Regulamento n.º 4/2018 da CMVM no artigo 11º, que se rege pelo artigo 41º do RJSA (2015), seleciona no mínimo por cada auditor controlado um dossiê de auditoria às contas, e no caso de existir, um dossiê do exercício de outras funções de interesse público.

No momento em um auditor controlado tem designado para si um controlador-relator deverá conceder-lhe acesso a todos os documentos e informações que possam ser consideradas relevantes para a realização do trabalho. A CCQ é a responsável pela atribuição do controlador-relator aos auditores controlados, devendo ter em conta a dimensão e complexidade do trabalho que será associado ao controlador-relator, “para a execução de controlos de qualidade a Revisores de maior dimensão e para outros controlos considerados de maior complexidade e/ou risco, a Comissão do Controlo de Qualidade poderá designar uma equipa de dois ou mais controladores-relatores.” (Regulamento n.º 26/2017).

Os controladores-relatores desde o momento que estão designados a exercer o controlo de qualidade aos auditores selecionados têm um prazo de 10 dias, estabelecido pelo Regulamento n.º 26/2017 da OROC, para comunicar à CCQ a sua independência face aos auditores que serão objeto de controlo de qualidade e que lhes foi atribuído, para



que, caso exista algum impedimento ou incompatibilidade a Comissão proceda à substituição do controlador-relator.

Se, devidamente fundamentado, os auditores controlados podem recusar o controlador-relator designado pela CCQ, tendo, segundo o Regulamento n.º 26/2017 da OROC, um prazo máximo de 10 dias para comunicar a sua vontade e a justificação da recusa, sendo que esta “deve revestir carácter objetivo e reportar-se a factos que configurem a existência de um conflito de interesses entre o controlador-relator e o Revisor sujeito a controlo suscetível de afetar a objetividade, independência, isenção ou imparcialidade daquele.” (Regulamento n.º 26/2017). A CCQ aquando a receção da recusa analisa a sua fundamentação e se necessário, procede à designação de um novo controlador-relator.

Gonçalves (2011) afirma que “tem sido, e será sempre, essencial, o valioso contributo dado pelos colegas controladores-relatores, os quais são a primeira linha do processo de controlo de qualidade da Ordem” e que “para a continuidade do aprofundamento do atual sistema de controlo de qualidade, é primordial continuar a contar com o contributo dos controladores-relatores”.

### **3.1.3 Seleção de revisores submetidos a controlo de qualidade**

O Regulamento n.º 26/2017 da OROC esclarece como se procede à seleção dos auditores que foram selecionados para o controlo de qualidade anual.

Os ROC ou SROC que prestem serviços a entidades de interesse público estão excluídos deste sorteio, estas entidades são identificadas anualmente numa lista a divulgada à data de 31 de dezembro, todos os anos, pela CMVM.

#### **3.1.3.1 Revisores Oficiais de Contas de entidades sem interesse público**

Todas as SROC e ROC que não efetuem a revisão legal das contas a entidades de interesse público, pelo Regulamento n.º 26/2017 da OROC, devem ser avaliados no âmbito do controlo de qualidade pelo menos uma vez num período de seis anos.

Os critérios de seleção anual dos auditores a serem controlados são divulgados e fixados publicamente, no *site* da OROC tal como os auditores que participarão na avaliação referente a cada ano são informados por parte da CCQ, por carta registada, pelo que não se poderão recusar a fazer parte deste processo.

A CCQ, após selecionar o dossiê, ou dossiês, relativo ao cliente dos auditores controlados, efetua-lhes uma comunicação formal, com uma antecedência de 15 dias a

partida da data definida para o início dos trabalhos, estando este prazo definido no Regulamento n.º 26/2017 da OROC. Normalmente, os dossiês escolhidos para controlo de qualidade são respeitantes a clientes de maior dimensão a quem os auditores controlados efetuam trabalhos revisão legal das contas.

### **3.1.3.2 *Revisores Oficiais de Contas de entidade de interesse público***

Para os ROC ou SROC que efetuam trabalhos de revisão legal das contas a entidades interesse público, subsiste, tal como referido, o RJSA (2015) que incide especificamente nos requisitos necessários para os trabalhos de auditoria referente a estas entidades.

Entidades de interesse público, segundo o artigo 4º do RJSA (2015), são na globalidade, entidades presentes em mercado de ações regulamentado (bolsa), instituições concedentes de crédito, sociedades de investimento abrangidas pelo Regime Jurídico de Capital de Risco, empresas de seguros, sociedades gestoras de participações sociais (quando estas participações lhe conferem a maioria dos votos), fundos dirigidos a pensões e empresas que apresentem por dois anos consecutivos, um volume de negócios superior a 50.000.000€ ou um ativo líquido superior a 300.000.000€.

O processo do controlo de qualidade é semelhante ao efetuado aos auditores controlados que possuem na sua carteira de cliente apenas entidades sem interesse público, ou seja, a diferença mais notória subsiste no controlo que não é exercício primeiramente pela OROC e revisto pela CMVM, a CMVM efetua diretamente o processo de controlo de qualidade aos auditores controlados que tenham entidades de interesse público selecionadas para controlo de qualidade.

Para que um ROC ou SROC possa efetuar trabalhos de revisão legal das contas a entidades de interesse público deve inscrever-se junto da CMVM, de forma a pertencer a uma lista divulgada anualmente. Os ROC ou SROC não estejam presentes nesta lista não podem prestar serviços de auditoria a este tipo de entidades. O cancelamento do registo poderá ser solicitado pelo ROC ou SROC, ou poderá ser efetuado pela CMVM, desde que fundamentado.

Pelo artigo 25º do RJSA (2015), decorrente do exercício do controlo de qualidade, a CMVM, pode solicitar quaisquer informações que ache necessário à OROC, assim como emitir as recomendações dirigidas à Ordem que achar adequadas. Se forem detetadas infrações a CMVM participa-as às entidades competentes.

O artigo 41º do RJSA (2015) retrata os assuntos a serem avaliados em controlo de qualidade: a independência do ROC ou SROC para com o cliente; a suficiência dos recursos, humanos e financeiros; competências e formação em controlo de qualidade, assim como a experiência dos recursos humanos em revisão legal das contas; a adequação dos responsáveis pelo controlo de qualidade dentro da SROC, assim como a profundidade das medidas tomadas para assegurar a qualidade da prestação de serviços.

Aquando a identificação de aspetos com necessidade de mudança, a CMVM deve comunicá-los aos avaliados. Os auditores controlados têm um prazo estabelecido de oito dias para comunicar à CMVM as medidas que planeiam adotar para colmatar estes aspetos. Caso a CMVM verifique que estas medidas não são suficientes os ROC e SROC ficam sujeitos a sanções pela prática de infrações, tal como é previsto no artigo 42º do RJSA (2015).

Relativamente aos regulamentos a serem aplicados pelos ROC e SROC, o artigo 44º do RJSA (2015) esclarece que “a CMVM elabora os regulamentos necessários à concretização e ao desenvolvimento das matérias relacionadas com a auditoria”, tendo sempre em conta a opinião da OROC.

De acordo com Regulamento n.º 26/2017 da OROC e com o RJSA (2015), os ROC ou SROC que efetuem revisão legal das contas de entidades de interesse público estão sujeitos a um controlo de qualidade sempre que o Conselho Diretivo entender e identificar alguma deficiência durante o processo de auditoria. O controlo de qualidade a um auditor controlado, a um dossiê de uma entidade de interesse público está definido num plano anual que tem por base uma análise de risco, tal como o Regulamento n.º 26/2017 da OROC afirma.

#### **3.1.4 Elementos do sistema de controlo de qualidade**

O sistema de controlo de qualidade tem, segundo a opinião de Gonçalves (2009), dois pilares fundamentais: o adequado compromisso por parte dos responsáveis da entidade perante pelo sistema e o responsável pela elaboração e atualização deste sistema, que deverá ser alguém com a experiência adequada e competências necessárias para o fazer.

A entidade deve elaborar internamente um Manual do Sistema de Controlo de Qualidade abordando os pilares de suporte deste sistema, que, segundo a ISQC 1 (IFAC, 2009), são:

- Responsabilidade de liderança relativa à qualidade dentro da empresa;
- Requisitos éticos relevantes;
- Aceitação e continuação dos relacionamentos com os clientes e trabalhos específicos;
- Recursos humanos;
- Monitorização.

#### ***3.1.4.1 Responsabilidade de liderança relativa à qualidade dentro da empresa***

A responsabilidade da liderança incide na implementação de políticas e procedimentos para que a cultura interna “reconheça que a qualidade é essencial na execução dos trabalhos” pela ISQC 1 (2009). Desta forma, para suportar a ideia de que a cultura interna é imprescindível para a qualidade da auditoria, a IFAC (2007) afirma que “*if audit quality is to remain a real priority, audit firms must create and sustain a culture of positive and constant reinforcement*”

**Ilustração 3. 1 - Pirâmide da responsabilidade da liderança**



Fonte: Adaptado de IFAC (2010)

Como pode ser observado pela Ilustração 3.1, a responsabilidade final pelo desenvolvimento e atualização do sistema de controlo interno é da administração (do líder).

Pela IFAC (2007) estão espelhados alguns indicadores que mostram se aplicação da cultura interna da empresa está a ser efetuada no seio da empresa da maneira mais eficiente e correta. Estes indicadores estão relacionados com a promoção da cultura interna por parte dos órgãos superiores divulgando a importância de serem implementados os requisitos éticos estabelecidos para a profissão, assim como os Estatutos subjacentes, mesmo quando existem conflitos éticos sem soluções estabelecidas no Código de Ética ou nos Estatutos da profissão, o líder da organização deve promover as ferramentas necessárias de maneira a tornar possível a resolução destas situações, principalmente quando pode pôr em causa os princípios que deveram ser seguidos pela profissão.

A IFAC, em 2010, publicou um Guia de Controlo de Qualidade para Firms de Auditoria de Pequena e Média Dimensão, onde esclarece que para se identificar os valores comuns que deverão ser aplicados na empresa é necessário um parecer de todos os sócios e técnicos de maneira a entender os aspetos que devem ser integrados no Manual de Controlo de Qualidade, “é importante que o pessoal técnico interprete a cultura interna como aquela que recompensa a qualidade do desempenho e o trabalho.” (IFAC, 2010)

A ISA 220 (2009, §8) conclui que “o sócio responsável pelo trabalho deve assumir a responsabilidade pela qualidade global de cada trabalho de auditoria para o qual foi designado”.

#### **3.1.4.2 Requisitos éticos relevantes**

Os requisitos éticos aplicados no processo da revisão legal das contas necessitam de seguir o Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, segundo o qual, “os auditores devem em todas as circunstâncias pautar a sua conduta pessoal e profissional (...) adotando uma conduta responsável que prestigie a profissão e os próprios”.

A IFAC (2010) afirma que o princípio da independência e a objetividade são pré-requisitos para que o auditor possa prestar um serviço de garantia e fiabilidade credíveis.

A independência do ROC ou da SROC em relação à empresa à qual presta serviços é de extrema importância para assegurar a qualidade do trabalho de auditoria. Pela sua importância atribuída, o tema da independência é regulado pelo CEOROC e pela ISQC 1 (IFAC, 2009), enquadrando-se nos requisitos éticos do Manual de Controlo de Qualidade.

A ISQC 1 (IFAC, 2009) afirma que se devem estabelecer políticas e procedimentos para garantir que a independência não é comprometida, segundo os princípios éticos do CEOROC. Estes princípios e procedimentos devem dar a possibilidade de

“Identificar e avaliar as circunstâncias e relacionamentos que criem ameaças à independência e tomar medidas apropriadas para eliminar essas ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável através da aplicação de salvaguardas ou, se for considerado apropriado, renunciar ao trabalho, quando essa renúncia for permitida por lei ou regulamento.” ISQC 1 (2009, p.8)

As empresas de auditoria necessitam de definir as políticas e procedimentos a adotar relativamente à aceitação de novos clientes ou à continuação das suas relações, tal como explica Almeida (2017, p. 137), afirmando também que “o objetivo é minimizar a possibilidade do auditor ser associado a clientes em relação aos quais pode ser colocada em causa a sua independência”. Desta forma, para garantir a qualidade da auditoria, deverá ser elaborada uma declaração anual, escrita, que confirma os procedimentos e políticas da empresa relativamente à sua independência face aos seus clientes.

A IFAC (2010) sugere que numa SROC seja elaborada uma base de dados que contenha todos os clientes a quem os auditores devam manter a sua independência, e onde possa haver uma consulta atualizada pelos colaboradores de maneira, a que, por exemplo, os funcionários possam saber em que empresas podem, ou não, investir. Com a criação desta base de dados deverá haver alguém encarregue da responsabilidade pela sua manutenção.

Arens (2007, p.61) afirma que “a falta de independência ultrapassa qualquer limitação [para a emissão da CLC]. Portanto, nenhuma outra razão deve ser citada para negar uma opinião”.

No Anexo 7, elaborado pela *Certified Practising Accountant* (CPA), da Austrália, pode ser consultado um exemplo de uma *checklist*, com o intuito de ajudar o auditor a entender de forma mais clara se a sua independência pode ser ou não posta em causa.

No Anexo 8 está exposta uma minuta exemplo de uma declaração de independência entre o auditor e o cliente, elaborada pela IFAC (2010).

Podem também surgir conflitos de interesse entre o auditor e o cliente, a IFAC (2010) afirma que “os sócios e o pessoal devem estar isentos de quaisquer interesses, influências ou relacionamentos a respeito dos negócios do cliente que diminuam o julgamento profissional ou a objetividade”. A empresa deve desenvolver um processo de monitorização que assegure a identificação de possíveis conflitos de interesse, para que estes possam ser resolvidos de maneira adequada.

A confidencialidade é também um fator ético extremamente relevante, pois a relação entre o cliente e o auditor, para além de ser estritamente profissional, deverá também ser confidencial, logo o auditor não deverá fornecer qualquer tipo de informação a terceiros nem deverá retirar proveitos da informação que recolheu aquando o seu trabalho.

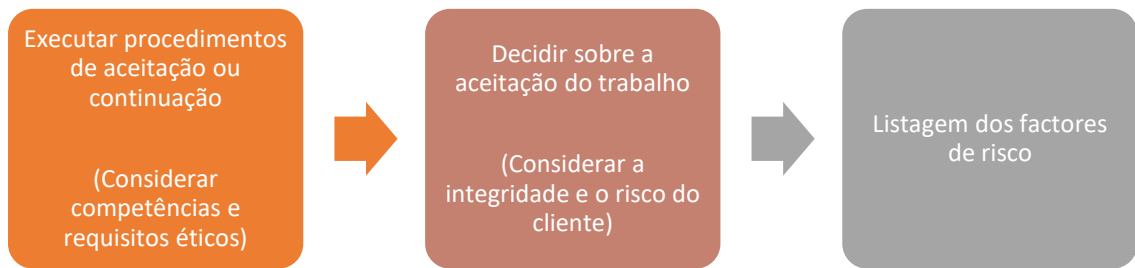
No Anexo 9 pode ser consultada uma minuta preparada pela IFAC (2015) para a elaboração, por parte do auditor, de uma declaração de confidencialidade.

#### ***3.1.4.3 Aceitação e continuação dos relacionamentos com os clientes e trabalhos específicos***

Na aceitação de novos clientes ou na continuação de relações profissionais com os clientes, tomar uma decisão errada tem um impacto negativo na empresa, pois pode prejudicar a capacidade da empresa no serviço aos seus restantes clientes, afetando assim o seu crescimento, segundo a IFAC (2015). Arens (2007, p.196) defende inclusivamente que “o auditor pode contratar um investigador profissional para obter informações sobre a reputação e antecedente dos membros chave da administração” por forma a não se prejudicar a si ou à SROC.

O ROC ou a SROC apenas deve iniciar ou manter um relacionamento com um cliente quando garante ter a competência, as capacidades e o tempo para realizar os trabalhos solicitados, assim como os requisitos éticos necessários, e quando possa afirmar que o cliente tem a integralidade necessária para que a relação profissional possa acontecer. A Ilustração 3.2 demonstra de uma forma resumida o processo que deverá ser elaborado aquando a decisão de iniciar ou manter relações profissionais com um cliente.

Ilustração 3. 2 - Processo de aceitação ou continuação da relação com um cliente



Fonte: Adaptado de IFAC (2010)

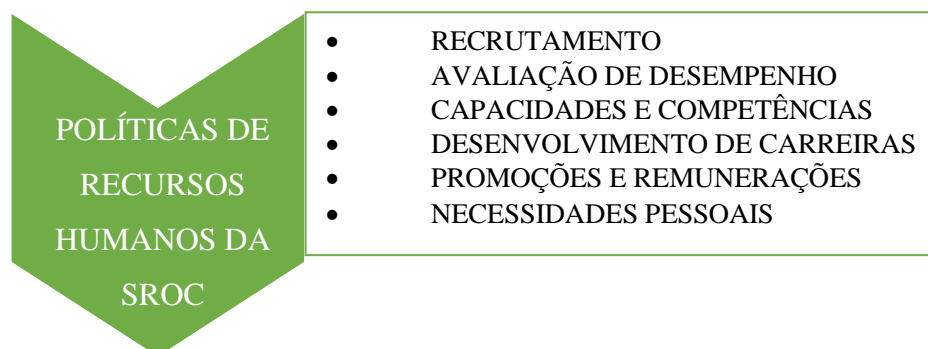
A CPA Austrália elaborou um exemplo de *checklist*, para que de forma geral fiquem anotadas as competências e razões pela qual foi iniciada, ou não, a relação com um novo cliente – esta *checklist* pode ser consultada no Anexo 10.

#### 3.1.4.4 Recursos humanos

Para que os trabalhos sejam executados de acordo com todas as normas e regulamentos aplicáveis, e para que os relatórios sejam emitidos de uma forma adequada, a empresa deve contar com colaboradores com as competências necessárias, as capacidades requeridas e com os princípios éticos presentes.

Coelho (2010) esquematizou o que seria uma política de recursos humanos ideal a implementar numa SROC:

Ilustração 1 - Política de recursos humanos



Fonte: Adaptado de Coelho (2010)



Numa SROC de menor dimensão o mais comum é serem os sócios os responsáveis pelo processo de recrutamento, assim como a avaliação de desempenho dos seus colaboradores, sendo que também é normal em ambientes mais diminutos que haja uma maior perceção das capacidades e competências de cada um dos auditores, podendo assim levar ao desenvolvimento das carreiras dependendo do que cada um necessita. Associado a todos estes fatores e para incentivar os colaboradores a evoluir e praticar um trabalho de qualidade devem ser promovidos, de forma adequada e se se justificar pelo seu desempenho, seja em termos monetários como em ocupação de cargos de maior responsabilidade.

#### **3.1.4.5 Monitorização**

Para que a qualidade esteja garantida no desempenho dos trabalhos elaborados por parte dos auditores, os objetivos do trabalho devem ser delineados de forma clara e postos ao encargo dos colaboradores que possuem a capacidade para os desenvolver. Deverá haver por parte de quem desenvolve o trabalho uma correta aplicação das normas em vigor. Consequentemente, a empresa deverá, para que a qualidade seja assegurada, instaurar políticas e procedimentos, que, pela ISQC 1 (IFAC, 2009), incluem:

- ❖ Matérias relevantes que promovam a consistência na qualidade da execução do trabalho;
- ❖ Responsabilidades de supervisão – que deverá ser determinada com base de que membros da equipa menos experientes terão sempre o auxílio dos mais experientes no que se refere à revisão de trabalho;
- ❖ Responsabilidade de revisão.

Gonçalves (2009) afirma que “o trabalho de verificação do controlo de qualidade relativo a este elemento do sistema de controlo de qualidade, o desempenho do trabalho, é distinto do trabalho a realizar aquando da monitorização”.

A monitorização é feita sobre as políticas e procedimentos adotados, para garantir o controlo de qualidade das empresas e para que, segundo a ISQC 1 (IFAC, 2009), se possa proporcionar uma garantia razoável de que estas políticas e procedimentos são implementados de forma eficaz. Deve haver uma comunicação aos sócios da empresa dos resultados desta monitorização, pelo menos, uma vez por ano de forma a possibilitar a tomada de decisões imediatas assim que necessário.

O processo de monitorização é elaborado no seio da entidade e uma das atividades que pode ser desenvolvida é a revisão de dossiês concluídos. Coelho (2010) explica que este processo deverá ser preparado de forma cíclica, selecionando um trabalho por cada sócio durante um ciclo, por exemplo de três em três anos. Este processo tem como objetivo avaliar a aplicação do normativo, se está a ser a mais adequada, assim como entender a percentagem da sua aplicação, e se o sistema de controlo de qualidade foi implementado de forma correta para atingir o objetivo de emitir um relatório oportuno.

Caso sejam detetados, no processo de monitorização, falhas consecutivas devem ser tomadas medidas corretivas e se necessário, medidas disciplinares para garantir a máxima qualidade do serviço prestado, podendo ser necessário também uma adaptação das suas políticas e procedimentos.

É aconselhável a preparação de documentação que suporte o funcionamento do sistema do controlo de qualidade, sendo que esta documentação deve ser guardada por um período de tempo que permita uma avaliação do cumprimento deste mesmo sistema, ou um período maior se este for definido por lei. A documentação elaborada deve ser apropriada de maneira a que seja permitido obter evidência de que os elementos do sistema de controlo de qualidade funcionam de forma correta.

Gonçalves (2009) sintetiza que o ROC ou SROC deverá possuir alguns formulários padronizados para que se possa observar a adequação do sistema interno de controlo de qualidade, nomeadamente declarações sobre o cumprimento dos requisitos éticos, a existência de independência face ao cliente, o cumprimento dos princípios para a aceitação e continuação de relações com clientes, formação continua, recursos humanos adequados, procedimentos perante opiniões diversas de colaboradores, verificação da qualidade, entre outros.

Em suma, o Manual do Controlo de Qualidade deverá documentar as políticas implementadas e os procedimentos que lhes sucedem. Muitos dos procedimentos postos em prática pelo auditor aquando a prestação de serviços requerem a existência de suporte documental, e por vezes, são inseridos neste manual modelos dos procedimentos. Devem também estar identificados todos os normativos aplicados aos ROC ou SROC em questão. O sistema de controlo interno deve proporcionar uma garantia razoável que prove que a entidade e os seus colaboradores envolvidos cumprem

as normas, os regulamentos e os requisitos legais necessários e que os pareceres emitidos pelos revisores são apropriados e adaptados às circunstâncias.

### **3.1.5 Manual de Controlo de Qualidade**

O Manual de Controlo de Qualidade deverá ser desenvolvido internamente e seguido por toda a SROC de forma a garantir a qualidade do serviço e dar prestígio à profissão.

A IFAC (2010) publicou um exemplo de um Manual de Controlo de Qualidade para que todos os que necessitem o possam usar como uma referência, tal como indica, o manual foi concebido para “ajudar a estabelecer e implementar um sistema de controlo de qualidade em conformidade com a ISQC 1” (IFAC, 2010).

O modelo é subdividido em oito capítulos, o capítulo introdutório tenciona apresentar as funções e responsabilidades dos funcionários da entidade, seguido do primeiro capítulo que cuida da responsabilidade da liderança pela qualidade, onde explicita a atitude da chefia e a posição da liderança, ou seja, este capítulo responsabiliza e segrega as funções dentro da empresa, identificando o chefe, e outros órgãos que possam haver.

O segundo capítulo deverá dar a conhecer os requisitos éticos relevantes que todos os auditores da entidade devem implementar no seu dia-a-dia, garantindo que os seus principais pontos, referidos no subcapítulo 2.1.4.2, não são postos em causa: a independência; o conflito de interesses e a confidencialidade. Seguidamente, no terceiro capítulo pode-se encontrar os assuntos relacionados com a aceitação de um novo cliente ou com a continuação das relações profissionais com um cliente já existente, assim como a cessação destas mesmas relações profissionais.

O quarto capítulo retrata a área e os processos relativos aos recursos humanos da entidade, desde o recrutamento, ao desenvolvimento profissional, a formação de equipas de trabalho, à imposição do controlo de qualidade nos processos desenvolvidos pelos auditores e a compensação pelo cumprimento dos objetivos relacionados a qualidade.

No quinto capítulo encontram-se as informações relativas aos procedimentos desenvolvidos durante o trabalho realizado pelos auditores e à sua consequente revisão, tratando também as diferenças de opinião que poderão surgir entre auditores. Dentro da SROC deverá haver um auditor encarregue do controlo de qualidade designado pelos sócios. Esta função é suposto ser desempenhada por alguém externo à equipa, objetivo e independente, tal como deve ser qualificado para exercer este papel. Caso haja algum

fator que possa colocar a independência deste responsável, os sócios têm o dever de eleger outra pessoa para este cargo.

Interligado à revisão do trabalho de auditoria efetuado está também o sexto capítulo que deve desenvolver o processo de monitorização, de forma a garantir que todos os procedimentos e políticas estão a ser aplicados, com o intuito de identificar algum aspeto que poderá estar menos bem para que sejam aplicadas as medidas corretivas a fim de mitigar esses aspetos.

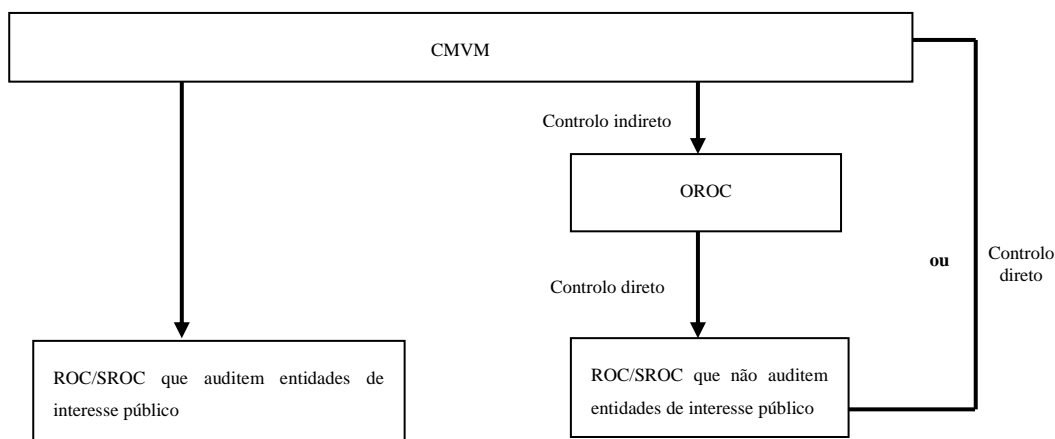
Por último, o sétimo capítulo trata de toda a documentação relativa à profissão e ao processo de auditoria, assim como a documentação das políticas e procedimentos da entidade, os seus papéis de trabalho, a documentação referente à revisão do controlo de qualidade do trabalho realizado pelos auditores e a documentação relativa ao arquivo da empresa. Deverão ser emitidos, em tempo combinado, relatórios com os resultados desta monitorização.

Este índice, apresentado pela IFAC (2010), é apenas um mero exemplo para que os revisores se possam apoiar com o fim de desenvolver o seu próprio Manual de Controlo de Qualidade, adaptado à dimensão da sua SROC, ao tipo de clientes que tenham e às políticas e procedimentos de toda a equipa.

### **3.1.6 Controlo de qualidade da atividade**

A revisão legal das contas de entidades que não seja de interesse público é objeto de controlo de qualidade efetuado pela OROC, tendo um plano previamente preparado anualmente para que este controlo possa ser realizado. Este plano é baseado na avaliação de dois controlos essenciais, o controlo horizontal e o controlo vertical, ou seja, consiste na verificação de que existe cumprimento das leis, regulamentos e normas aplicáveis, tal como explica a Ilustração 3.3.

Ilustração 3.3 - Responsabilidade pelo controlo de qualidade



Fonte: Adaptado de Almeida (2017)

Segundo a ISA 220 (IFAC, 2009), o controlador-relator que efetua o processo de controlo de qualidade deverá documentar todo o processo do trabalho revisto, como os procedimentos que são definidos pelas políticas da empresa sobre o controlo de qualidade, a evidência de que o controlo de qualidade efetuado a um processo de auditoria foi executado antes ou depois da emissão da CLC e por fim deverá deixar documentado que não existem matérias relevantes que foram deixadas pendentes de maneira a que os julgamentos do auditor não foram deturpados.

#### 3.1.6.1 Controlo horizontal

O controlo horizontal é baseado na avaliação global de toda a atividade elaborada na revisão legal das contas, mais especificamente à forma como são praticadas as funções, os meios humanos e materiais aplicados no trabalho e o sistema de controlo de qualidade utilizados pelo ROC ou SROC, segundo o artigo 2º do Regulamento n.º 26/2017 da OROC.

O objetivo do controlo horizontal, em suma, assenta no entendimento do grau de aplicação do normativo em vigor, assim como perceber se existe um controlo de qualidade interno e o seu funcionamento, e ainda compreender se os recursos disponíveis são suficientes.

No *site* da OROC estão publicadas duas guias de controlo horizontal, uma a ser aplicada aos ROC e outra às SROC. Ambas contêm uma parte a ser preenchida pelo auditor controlado, onde caracterizam a estrutura organizativa e os serviços prestados, os meios

materiais (instalações, softwares, etc.), o sistema de controlo de qualidade interno, e uma secção relativa a controlos de qualidade anteriores a que tenham sido sujeitos. A segunda parte é preenchida pelo controlador-relator, onde efetua as suas avaliações relevantes e onde, de forma sucinta, aponta as conclusões mais importantes.

As guias de controlo horizontal aplicáveis aos ROC e às SROC encontram-se no Anexo 11.

### **3.1.6.2 Controlo vertical**

O controlo vertical consiste na “verificação de que os revisores dispõem de dossiês de trabalho instruídos de acordo com o previsto nas normas de auditoria em vigor” (Regulamento n.º 26/2017).

A escolha dos dossiês a analisar é efetuada através de um sorteio dentro de um leque previamente selecionado de clientes da SROC ou do ROC. Esta primeira seleção tem como critério-chave, a dimensão da carteira de clientes juntamente com a relevância que o cliente individualmente representa em termos monetários para o ROC ou SROC.

O Regulamento n.º 26/2017 da OROC estabelece uma metodologia que deve ser seguida pelo controlador-relator, pelo que o primeiro passo será contactar o auditor controlado com o objetivo de obter as informações que são necessárias sobre a entidade e acordar com o mesmo as condições em que o controlador-relator irá fazer a sua intervenção. Em caso do controlo não ser iniciado na data prevista e comunicada o controlador-relator deve justificar perante a CCQ a razão da alteração para que possam ser tomadas as medidas necessárias.

Na aproximação do final do processo de controlo o auditor controlado deve ser informado sobre os assuntos que foram verificados e as conclusões retiradas. Concluído o trabalho do controlador-relator o dossiê de controlo deve ser mandado à CCQ que tem um prazo de 15 dias para proceder à sua análise.

### **3.1.7 Dossiê de controlo**

A base do dossiê de controlo é de autoria da Comissão do Controlo de Qualidade e é entregue ao controlador-relator para que este possa contactar o auditor controlado e receber todas as informações que achar necessárias a fim de proceder ao início da avaliação do controlo de qualidade, pelo artigo 16º do Regulamento n.º 26/2017 da OROC.

Como referido supra, o dossiê é entregue posteriormente pelo controlador-relator findo o controlo de qualidade, para que possa ser analisado e mais tarde ser emitido um parecer da CCQ sobre os auditores controlados.

O artigo 18º do Regulamento n.º 26/2017 da OROC clarifica quais os documentos que integram o dossiê de controlo: o guia de controlo horizontal e vertical, sendo pré-estabelecidos por modelos aplicáveis e divulgado pela OROC tal como referido; o relatório efetuado pelo controlador-relator, expondo as conclusões e as recomendações sugeridas; o parecer dado pela Comissão do Controlo de Qualidade; e poderá também conter outros documentos indicados pela CCQ assim como pelo controlador-relator, caso os ache imprescindíveis.

Os guias de controlo referidos são aprovados pelo Conselho Diretivo. Caso o controlador-relator enfrente alguma situação que necessite de uma guia específica de controlo que não foi desenvolvida deve apresentar ao Conselho Diretivo um programa de controlo, que necessita de ser aprovado antes de ser posto em prática.

O Regulamento n.º 4/2018 da CMVM afirma que o controlador-relator tem a obrigação de preencher as guias de controlo na íntegra e as questões que não são aplicáveis devem ser identificadas. Aquando a exposição dos factos observados o controlador-relator deve, pelo artigo 14º do Regulamento n.º 4/2018 da CMVM, identificar todos os factos relevante em que se baseou para emitir o seu parecer, assim como todas as situações em que haja insuficiência de factos, como por exemplo, a não documentação de procedimentos que foram executados, ou até mesmo a não realização de procedimentos que deveriam ter sido implementados por parte do auditor controlado.

### **3.1.8 Conclusões do controlo de qualidade**

Após a avaliação do sistema de controlo de qualidade são retiradas as principais conclusões que devem permitir, pelo Regulamento n.º 26/2017 da CMVM, artigo 3º, avaliar a adequação dos meios técnicos e humanos aplicados no processo da revisão legal das contas, assim como o sistema interno de qualidade implementado, sendo o valor dos honorários também avaliado de maneira a ser julgada a sua adequação à natureza e complexidade do trabalho realizado.

Devem ser também indexadas conclusões relativamente ao objetivo principal da avaliação do sistema de controlo de qualidade, ou seja, se estão a ser cumpridas as normas e regulamentos aplicáveis e se os Estatutos e o Código de Ética da profissão

estão a ser implementados de forma apropriada, evidenciando que o parecer dado pelos ROC e que as Certificações Legais das Contas foram emitidas e que se seguiram as disposições legais e normativos em vigor.

As conclusões, pelo Regulamento n.º 4/2018 da CMVM, devem descrever todos os factos que foram avaliados e todos os aspetos detetados que violem as normas de auditoria aplicáveis à data, indicando sempre quais as normas que não foram executadas da forma correta.

Sendo assim, todos os dossiês de controlo são entregues à Comissão do Controlo de Qualidade, que os redistribui aos seus membros para que estes possam proceder à sua análise detalhada e divulgar posteriormente as suas conclusões. Com base nestas conclusões a Comissão emite um parecer no prazo de 30 dias, que deve ser aprovado pelo Conselho Diretivo.

Encontra-se também estabelecido no Regulamento n.º 4/2018 da CMVM, artigo 15º, que a OROC até ao dia 15 de maio de cada ano irá dar a sua opinião sobre os processos efetuados, atribuindo um nível a cada controlo de um a quatro, sendo o nível um designado como “sem nada de especial a referir”, o nível dois “com observações e recomendações de menor relevância, o nível três “com observações e recomendações de relevância” e o nível quatro “com resultados insatisfatórios”, como podemos ver na Ilustração 1.8 referente ao resumo da análise efetuada para o controlo de qualidade para os processos de auditoria para o ano de 2017:

Ilustração 3. 4 - Nível atribuído aos processos efetuados para controlo de qualidade referente a 2017

Controlo Horizontal	Total				SROC				ROC			
	2018		2017		2018		2017		2018		2017	
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%
Sem observações dignas de registo	34	55%	34	52%	11	52%	12	50%	23	56%	22	52%
Com observações de menor relevância	12	19%	16	24%	2	10%	6	25%	10	24%	10	24%
Com observações de relevância	12	19%	16	24%	7	33%	6	25%	5	12%	10	24%
Com resultados insatisfatórios	4	6%	-	0%	1	5%	-	0%	3	7%	-	0%
Subtotal	62	100%	66	100%	21	100%	24	100%	41	100%	42	100%
Anulados	1		6		-		2		1		4	
Total	63		72		21		26		42		46	

Fonte: Adaptado de OROC (2019)



Até à data anteriormente referida, 15 de maio, deve também emitido um relatório sobre cada entidade controlada, de conclusões e recomendações. Este relatório é posteriormente divulgado a estas entidades. Simultaneamente deve ser elaborado uma pasta para cada processo que contém todos os documentos que serviram de base para as conclusões retiradas.

A OROC envia à CMVM, até ao dia 31 de maio, o resultado de todo o processo de controlo de qualidade, e a CMVM posteriormente informa a OROC as decisões que foram tomadas decorrida a análise dos dados recebidos.

### **3.1.9 Relatório de atividades**

O Regulamento n.º 26/2017 da OROC, no seu artigo 23º dispõe que a Comissão do Controlo de Qualidade tem o dever de elaborar anualmente, sendo o mais comum até ao dia 30 de junho, um relatório onde explana as atividades que foram desenvolvidas e as conclusões retiradas do controlo de qualidade – divulgado a público no *site* da OROC.

O relatório é composto por conclusões retiradas decorrentes dos controlos avaliados, as recomendações que foram sugeridas às entidades alvo do controlo, o acompanhamento e os seus respetivos resultados, ações que foram necessárias junto do Conselho Disciplinar, e dados estatísticos relativos ao número de entidades e dossiês controlados.

Existe um prazo de 15 dias dado aos auditores controlados para recorrer, junto do Conselho Diretivo, das decisões tomadas pela CCQ, instituído pelo Regulamento n.º 26/2017 da OROC.

### **3.1.10 Posterior acompanhamento e monitorização**

Aquando o fim do controlo de qualidade e emitidas as conclusões e divulgadas as recomendações a adotar por parte dos auditores controlados, a Comissão do Controlo de Qualidade através dos controladores-relatores procede a um acompanhamento de forma a assegurar que as recomendações efetuadas estão a ser implementadas.

Como foi referido supra, a OROC atribuí um nível a cada controlo de todas as entidades, com o nível três ou quarto atribuído são sujeitas a um acompanhamento por parte da OROC. Na sequência deste processo, segundo o Regulamento n.º 4/2018 da CMVM, a OROC tem até ao dia 15 de maio, do ano seguinte, para dar o seu parecer sobre os processos de acompanhamento, emitindo uma conclusão relativamente ao seu estado da implementação por parte dos auditores controlados.

Posteriormente a OROC envia à CMVM até ao dia de 31 de maio os resultados deste processo. O artigo 21º expresso no Regulamento n.º 26/2017 da OROC estabelece um prazo máximo de 12 meses para que estas recomendações sejam adotadas pelos auditores controlados e deve ser comunicado à OROC a maneira como foram postas em prática as recomendações. Após esta comunicação é de a responsabilidade da CCQ acompanhar a forma como foram implementadas as sugestões, tirando as suas conclusões e emitindo um novo parecer relativa à adequação deste processo.

## **CONCLUSÃO**

O presente relatório foi elaborado com o objetivo de expor todo o trabalho desenvolvido no âmbito do estágio curricular efetuado para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria Empresarial e Pública. Ao longo deste relatório pode ser observada uma exposição exaustiva, mas simultaneamente resumida relativamente aos assuntos que interligam auditoria financeira com o seu posterior controlo de qualidade ao trabalho efetuado pelo auditor.

A primeira parte do relatório apresenta as atividades desenvolvidas relacionadas com auditoria, sejam procedimentos substantivos ou até alguns trabalhos administrativos necessários. Os procedimentos foram desenvolvidos com o intuito de auxiliar o Revisor Oficial de Contas a emitir uma opinião clara e assentaram maioritariamente em testes de detalhe que incidiam na sua grande parte em fornecimentos e serviços externos, aquisições por parte do cliente e processamento de salários. Outro procedimento também bastante relevante a identificar prende-se na circularização de terceiros com o objetivo de confirmar saldos por via externa. Nem todos os procedimentos de auditoria se prendem em testes a elementos financeiros, o acompanhamento à contagem de inventários é uma das partes mais importantes para testar o processo da organização das empresas de forma a concluir se conseguem proporcionar um nível de confiança confortável relativamente aos seus processos de controlo de inventário.

Todos os procedimentos executados podem ser alvo de avaliação de controlo de qualidade com o objetivo de verificar se as normas, leis e regulamentos estão a ser aplicados de forma apropriada. Partindo deste pensamento, a segunda parte deste relatório pretende dar a conhecer os regulamentos aplicáveis ao controlo de qualidade assim como todos os seus processos envolventes.

O controlo de qualidade pode ser efetuado internamente, tal como é aconselhável, mas é, sem exceção, realizado por um órgão exterior ao Revisor Oficial de Contas ou à Sociedade de Revisores Oficiais de Contas. A obrigatoriedade do controlo de qualidade depende do tipo de clientes que possam existir, entidades de interesse público ou não.

Para que um auditor possa assegurar a qualidade do seu serviço deverá implementar certas políticas e procedimentos de forma a garantir que os seus colaboradores se regem todos pelas mesmas diretrizes. Deverá ser elaborado também em conjunto, e pelos órgãos competentes um Manual de Controlo de Qualidade, que engloba todas estas

políticas e procedimentos, assim como explica a cultura interna da empresa e os seus procedimentos a efetuar caso sejam detetadas certas ações que possam ir de contra o Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas ou os seus Estatutos.

Em suma, o processo de auditoria estará sempre acompanhado inevitavelmente por um controlo de qualidade, tal como já foi referido. Este controlo é essencial e aleatório, e anualmente são definidas quais as entidades que irão ser controladas

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Accountancy Europe (AE, 2019). *Organisation of the Public Oversight of the Audit Profession in Europe*. Disponível em: [www.accountancyeurope.eu/publications/organisation-public-oversight-audit-profession-europe/](http://www.accountancyeurope.eu/publications/organisation-public-oversight-audit-profession-europe/)
- Albuquerque, F., Bentinho, P., Mota, T. (2008). As Assertões e Obtenção de Prova em Auditoria – O ciclo das vendas e dívidas e receber. *Revisores e Auditores*, 41 (abril/junho), 26-37.
- Almeida, B. J. (2017). Manual de Auditoria Financeira (2ª ed.). Lisboa: Escolar Editora.
- Arens, A., Elder, R., Beasley, M. (2007). *Auditoria – Un enfoque integral* (11ª ed.) México: Pearsón Educación.
- Certified Practising Accountant (CPA, 2014). *Na Overview to Quality Control* (rev.). Disponível em: [www.cpaaustralia.com.au](http://www.cpaaustralia.com.au)
- Coelho, R. (2010). Ética, Independência e Controlo de Qualidade. *Revisores e Auditores*, 50 (julho/setembro), 13-23.
- Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM, 2018). Regulamento sobre o Controlo de Qualidade de Auditoria a Exercer pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas n.º 4/2018. *Diário da República, IIª Série, n.º 165*, pp. 24061-24068.
- Costa, C. B. (2017). Auditoria Financeira - Teoria e Prática (11º ed. rev. e aum.). Lisboa: Rei dos Livros.
- Decreto-Lei n.º 262/86 de 2 de setembro. *Diário da República, Iª Série, n.º 201*, pp. 2293-2385. Lisboa: Ministério da Justiça.
- Decreto-Lei n.º 442-B/88 de 10 de novembro. *Diário da República, Iª Série, 2º Suplemento, n.º 277*, pp. 4754-(38) – 4754-(71). Lisboa: Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 487/99 de 16 de novembro. *Diário da República, I-Aª Série, n.º 267*, pp. 8057-8085. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 224/2008 de 20 de novembro. *Diário da República, Iª Série, n.º 226*, pp. 8135-8177. Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Decreto-Lei n.º 225/2008 de 20 de novembro. *Diário da República, Iª Série, n.º 226*, pp. 8177-8185. Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Despacho n.º 84-A/2018 de 2 de janeiro. *Diário da República, IIª Série, 1º Suplemento, n.º 1*, pp. 140-144. Lisboa: Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Gonçalves, A., (2009). O Controlo de Qualidade. *Revisores e Auditores*, 47 (outubro/dezembro), 18-28.

Gonçalves, A. (2011). O Controlo de Qualidade nas Firms de Auditoria no Atual Contexto Económico e Situação da Profissão. *Revisores e Auditores*, 54 (julho/setembro), 10-14

*International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2014). A Framework for Audit Quality - Key Elements that Create an Environment for Audit Quality.*  
Nova Iorque: IAASB. Disponível em:  
[www.ifac.org/system/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Create-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf](http://www.ifac.org/system/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Create-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf)

*International Federation of Accountants (IFAC, 2007). Tone at the Top and Audit Quality.*  
Nova Iorque: IFAC. Disponível em:  
[www.ifac.org/system/files/publications/files/tone-at-the-top-and-audit-q.pdf](http://www.ifac.org/system/files/publications/files/tone-at-the-top-and-audit-q.pdf)

*International Federation of Accountants (IFAC, 2009). ISA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria.*  
Disponível em:  
[www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf](http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf)

*International Federation of Accountants (IFAC, 2009). ISA 220 – Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras.* Disponível em:  
[www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf](http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf)

*International Federation of Accountants (IFAC, 2009). ISA 230 – Documentação de Auditoria.*  
Disponível em:  
[www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf](http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf)

*International Federation of Accountants (IFAC, 2009). ISA 320 – A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria.* Disponível em:  
[www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf](http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf)

*International Federation of Accountants* (IFAC, 2009). ISA 500 – *Prova de Auditoria*.

Disponível em: [www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf](http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf)

*International Federation of Accountants* (IFAC, 2009). ISA 501 – *Prova de Auditoria –*

*Considerações Específicas para Itens Seleccionados*. Disponível em:

[www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf](http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf)

*International Federation of Accountants* (IFAC, 2009). ISA 505 – *Confirmações*

*Externas*.

Disponível

em:

[www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf](http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf)

*International Federation of Accountants* (IFAC, 2009). ISA 520 – *Procedimentos*

*Analíticos*.

Disponível

em:

[www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf](http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf)

*International Federation of Accountants* (IFAC, 2009). ISA 550 – *Partes Relacionadas*.

Disponível em: [www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf](http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf)

*International Federation of Accountants* (IFAC, 2009). ISQC 1 – *Controlo de*

*Qualidade para Firmas que Executam Auditorias e Revisões de Demonstrações*

*Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços*

*Relacionados*.

Disponível

em:

[www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf](http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf)

*International Federation of Accountants* (IFAC, 2010). Guia de Utilização das Normas

de Auditoria em Auditorias de Entidades de Pequeno e Médio Portes (2ª ed., vol.

1). Nova Iorque: IFAC.

*International Federation of Accountants* (IFAC, 2010). Guia de Utilização das Normas

de Auditoria em Auditorias de Entidades de Pequeno e Médio Portes (2ª ed., vol.

2). Nova Iorque: IFAC.

*International Federation of Accountants* (IFAC, 2010). Guia de Controlo de Qualidade

para Firmas de Auditoria de Pequena e Média Dimensão (2ª ed.). Nova Iorque:

IFAC.

*International Federation of Accountants* (IFAC, 2013). ISA 315 – *Identificar e Avaliar*

*os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu*

*Ambiente*

(rev.).

Disponível

em:

[www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf](http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf)

Lei 140/2015 de 7 de setembro. Estatutos da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. *Diário da República, Iª Série, n.º 174*, pp. 7135-7177. Lisboa: OROC.

Lei do Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria n.º 148/2015 de 9 de setembro. *Diário da República, Iª Série, n.º 176*, pp. 7501-7516. Lisboa: Assembleia da República.

Regulamento do Controlo de Qualidade da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas n.º 91/2010 de 2 de setembro. *Diário da República, IIª Série, n.º 27*, pp. 6302 - 6306. Lisboa: OROC.

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC, 2018). Guia de Controlo Horizontal – ROC. Disponível em: [www.oroc.pt/gca/index.php?id=1356](http://www.oroc.pt/gca/index.php?id=1356)

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC, 2018). Guia de Controlo Horizontal – SROC. Disponível em: [www.oroc.pt/gca/index.php?id=1356](http://www.oroc.pt/gca/index.php?id=1356)

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC, 2018). Relatório do Controlo de Qualidade. Disponível em: [www.oroc.pt/fotos/editor2/CCQ/2019/RelatorioCCQ2019.pdf](http://www.oroc.pt/fotos/editor2/CCQ/2019/RelatorioCCQ2019.pdf)

Regulamento n.º 551/2011 de 29 de setembro. Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. *Diário da República, IIª Série, n.º 198*, pp. 40920-40926. Lisboa: OROC.

Regulamento do Controlo de Qualidade da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas n.º 26/2017 de 9 de janeiro. *Diário da República, IIª Série, n.º 6*, pp. 853-856. Lisboa: OROC.

Taborda, D. M. (2015). Auditoria - Revisão legal das contas e outras funções do Revisor Oficial de Contas (2ª ed.). Lisboa: Edições Sílabo.

TCU. (2015). Manual de Auditoria Financeira (ed. 2015). Brasília: Tribunal de Contas da União.



## **ANEXOS**

## **Anexo 1 – Minuta de carta de circularização a fornecedores**

Exmos. Senhores,

Os nossos Revisores Oficiais de Contas,

**LCA – Leal, Carreira & Associados, S.R.O.C., Lda.**

Rua Capitão Mouzinho de Albuquerque 56 – 2ºC

Apartado 2913

2401 - 902 LEIRIA

**Fax:      Tel:**

**Email:**

Estão a proceder à auditoria das nossas demonstrações financeiras e gostariam de obter extrato(s) de conta(s) corrente(s) com detalhes dos saldos existentes nos vossos registos à data de 31 de Dezembro de 2018. Este pedido corresponde a uma necessidade urgente dos nossos Revisores, pelo que agradecemos que lhes seja enviada uma resposta preferencialmente, via *e-mail*, com a maior brevidade possível, podendo, também, utilizar-se o fax acima indicado ou carta. Agradecemos que do *e-mail* remetido nos seja dado conhecimento.

Com os nossos melhores cumprimentos,

## **Anexo 2 – Minuta de carta de circularização a clientes**

Exmos. Senhores,

Os nossos Revisores Oficiais de Contas,

**LCA – Leal, Carreira & Associados, S.R.O.C., Lda.**

Rua Capitão Mouzinho de Albuquerque 56 – 2ºC

Apartado 2913

2401 - 902 LEIRIA

**Fax:      Tel:**

**Email:**

estão a proceder à auditoria das nossas demonstrações financeiras e gostariam de obter confirmações para os saldos, a seguir indicados, existentes nos nossos livros à data de **31 de dezembro de 2018:**

- Conta corrente .....	Euros	(D)
- Títulos a pagar .....	Euros	(D)
- Outras contas a pagar (retenções) .....	Euros	(D)
- Adiantamentos .....	Euros	(C)

Este pedido corresponde a uma necessidade urgente dos nossos Revisores, pelo que agradecemos que lhes seja enviada uma resposta, com a vossa concordância ou reparos, se os houver, com a maior brevidade possível, podendo utilizar-se o email acima indicado.

Sem outro assunto, subscrevemo-nos com os melhores cumprimentos,


☐ Confirmamos o saldo acima indicado

☐ Não confirmamos o saldo acima indicado

Observações: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Assinatura/Carimbo



ENTIDADE		CONTROLE DOS RESULTADOS		MAPA DE SELEÇÃO DE CLIENTES												<input type="checkbox"/> Resposta concordante/conciliada <input type="checkbox"/> Resposta não concordante <input type="checkbox"/> Não respondeu		TECNICO DATA		PREPARAÇÃO		REVISÃO			
CLIENTE		FORMA DE ENVIO	DATAS ENVIO		REC.	CREDIB. RESPOS TA	SALDO RAZÃO EM				31-dez-18	RESPOSTAS OBTIDAS				SALDO CLIENTE EM				31-dez-18	RESP. NÃO OBTIDAS		RES.		
CÓD. CONTA	NOME CONTA		1º	2º			211	212	213	218	SALDO	ITENS DE RECONCILIAÇÃO			ITENS NÃO ACEITES	211	212	213	218	SALDO	VALOR COMPROVA DO	VALOR NÃO COMPROVA DO			
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	PAG. EM TRANSITO	MERCAD.	OUTRAS OPERAÇÕES CLIENTE	EMPRESA					0,00					
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00									0,00					
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00									0,00					
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00									0,00					
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00									0,00					
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00									0,00					
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00									0,00					
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00									0,00					
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00									0,00					
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00									0,00					
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00									0,00					
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00									0,00					
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00									0,00					
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00									0,00					
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00									0,00					
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00									0,00					
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00									0,00					
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00									0,00					
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00									0,00					
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00									0,00					
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00									0,00					
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00									0,00					
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00									0,00					
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00									0,00					
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00									0,00					
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00									0,00					
0	0						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00														

- Tabela resumo das respostas:

[illegible]







## Anexo 4- Tabela de retenção de IRS

### TABELAS DE RETENÇÃO NA FONTE PARA O CONTINENTE - 2018

**TABELA I - TRABALHO DEPENDENTE  
NÃO CASADO**

Remuneração Mensal Euros	Número de dependentes					
	0	1	2	3	4	5
Até 632,00	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Até 645,00	3,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
...	...	...	...	...	...	...

**TABELA IV - TRABALHO DEPENDENTE  
NÃO CASADO - DEFICIENTE**

Remuneração Mensal Euros	Número de dependentes					
	0	1	2	3	4	5 ou mais
Até 1 306,00	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Até 1 409,00	1,4%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
...	...	...	...	...	...	...

**TABELA II - TRABALHO DEPENDENTE  
CASADO UNICO TITULAR**

Remuneração Mensal Euros	Número de dependentes					
	0	1	2	3	4	5 ou mais
Até 641,00	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Até 683,00	0,4%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
...	...	...	...	...	...	...

**TABELA V - TRABALHO DEPENDENTE  
CASADO UNICO TITULAR - DEFICIENTE**

Remuneração Mensal Euros	Número de dependentes					
	0	1	2	3	4	5 ou mais
Até 1 645,00	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Até 1 747,00	1,0%	0,1%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
...	...	...	...	...	...	...

**TABELA III - TRABALHO DEPENDENTE  
CASADO DOIS TITULARES**

Remuneração Mensal Euros	Número de dependentes					
	0	1	2	3	4	5 ou mais
Até 632,00	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Até 645,00	3,0%	1,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
...	...	...	...	...	...	...

**TABELA VI - TRABALHO DEPENDENTE  
CASADO DOIS TITULARES - DEFICIENTE**

Remuneração Mensal Euros	Número de dependentes					
	0	1	2	3	4	5 ou mais
Até 1 306,00	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Até 1 409,00	1,4%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
...	...	...	...	...	...	...

## Anexo 5 – Papel de trabalho utilizado nos testes à rubrica de Estado e Outros Entes Públicos

### GUIAS PAGAMENTO IMPOSTOS

LCA

SAOC

#### CONTA 2421

##### RETENÇÃO DE I.R.S - TRABALHO DEPENDENTE

MESES	A PAGAR	PAGO	DIFERENÇA	N.º GUIA	DATA
JANEIRO			0,00		
FEVEREIRO			0,00		
—	—	—	—	—	—
<b>TOTAIS</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		

Saldo contabilístico	
Guias não vencidas	
Controlo	

#### CONTA 2422

##### RETENÇÃO DE I.R.S - RENDIMENTOS PROFISSIONAIS / EMPRESARIAIS

MESES	A PAGAR	PAGO	DIFERENÇA	N.º GUIA	DATA
JANEIRO			0,00		
FEVEREIRO			0,00		
—	—	—	—	—	—
<b>TOTAIS</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		

Saldo contabilístico	
Guias não vencidas	
Controlo	

#### CONTA 2423

##### RETENÇÃO DE I.R.S - RENDIMENTOS DE CAPITAIS

MESES	A PAGAR	PAGO	DIFERENÇA	N.º GUIA	DATA
JANEIRO			0,00		
FEVEREIRO			0,00		
—	—	—	—	—	—
<b>TOTAIS</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		

Saldo contabilístico	0,00
Guias não vencidas	0,00
Controlo	0,00

#### CONTA 2429

##### RETENÇÃO DE I.R.C - OUTROS RENDIMENTOS

MESES	A PAGAR	PAGO	DIFERENÇA	N.º GUIA	DATA
JANEIRO			0,00		
FEVEREIRO			0,00		
—	—	—	—	—	—
<b>TOTAIS</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		

Saldo contabilístico	
Guias não vencidas	
Controlo	

#### CONTA 244

##### IMPOSTO DE SELO

MESES	A PAGAR	PAGO	DIFERENÇA	N.º GUIA	DATA
JANEIRO			0,00		
FEVEREIRO			0,00		
—	—	—	—	—	—
<b>TOTAIS</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		

Saldo contabilístico	
Guias não vencidas	
Controlo	

#### IVA A PAGAR (+) e IVA A RECUPERAR (-) » Contabilidade e Declaração Periódica MODELO B

MESES	CONT. [1]	DECLARADO B [2]	DIF. [3]=[1]-[2] MOD C	PAG [4]	RECEBIDOS [5]	DATA
JANEIRO			0,00			
FEVEREIRO			0,00			
—	—	—	—	—	—	—
<b>TOTAIS (+)</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	

Saldo contabilístico	
Guias não vencidas	
Controlo	

#### CONTA 245

##### CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURANÇA SOCIAL

MESES	A PAGAR	PAGO	DIFERENÇA	FORMA	BANCO	DATA
JANEIRO			0,00			
FEVEREIRO			0,00			
—	—	—	—	—	—	—
<b>TOTAIS</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			

Saldo contabilístico	
Guias não vencidas	
Controlo	

#### CONTA 241x

##### PAGAMENTOS POR CONTA DE I.R.C.

MESES	A PAGAR	PAGO	DIFERENÇA	GUIA	DATA
JULHO			0,00		
SETEMBRO			0,00		
DEZEMBRO			0,00		
<b>TOTAIS</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		

Saldo contabilístico	
Guias não vencidas	
Controlo	

#### CONTA 241x

##### PAGAMENTOS ESPECIAIS POR CONTA DE I.R.C.

MESES	A PAGAR	PAGO	DIFERENÇA	GUIA	DATA
MARÇO			0,00		
OUTUBRO			0,00		
<b>TOTAIS</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		

Saldo contabilístico	
Guias não vencidas	
Controlo	

#### CONTA 241x

##### PAGAMENTO I.R.C. - IMPOSTO LIQUIDADO

EXERCÍCIO	A PAGAR	PAGO	DIFERENÇA	GUIA	DATA
2017			0,00		

Saldo contabilístico	0,00
Guias não vencidas	0,00
Controlo	0,00

ELABORADO POR:

DATA:

REVISTO POR:

DATA:

## Anexo 6 – Papel de trabalho utilizado na reconciliação de saldos entre partes relacionadas

- Saldos recolhidos da informação contabilística das empresas relacionadas:

Empresa

SALDOS PARTES RELACIONADAS

COM REFERENCIA AO PERIODO

31-12-2018



ENTIDADE	CONTA	SALDO DEVEDOR	SALDO CREDOR	SALDO GLOBAL
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
	RELACIONADA 1	0,00	0,00	0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
	RELACIONADA 2	0,00	0,00	0,00
...	...	...	...	...

- Saldos da empresa com as relacionadas:

Empresa

SALDOS PARTES RELACIONADAS

COM REFERENCIA AO PERIODO

31-12-2018



ENTIDADE	CONTA	SALDO DEVEDOR	SALDO CREDOR	SALDO GLOBAL
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
	RELACIONADA 1	0,00	0,00	0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
	RELACIONADA 2	0,00	0,00	0,00
...	...	...	...	...

- Controle dos saldos com as partes relacionadas:

Empresa

SALDOS PARTES RELACIONADAS  
COM REFERENCIA AO PERIODO

31-12-2018



ENTIDADE RELACIONADA	SALDOS RELACIONADAS			SALDOS EMPRESA			DIFERENÇA SALDOS			OBS.
	DEVEDOR [1]	CREDOR [2]	GLOBAL [3]=[1]-[2]	DEVEDOR [4]	CREDOR [5]	GLOBAL [6]=[4]-[5]	[1]-[5]	[2]-[4]	[3]+[6]	
RELACIONADA 1	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	[1]
RELACIONADA 2	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
RELACIONADA 3	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
RELACIONADA 4	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
RELACIONADA 5	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
RELACIONADA 6	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
RELACIONADA 7	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
RELACIONADA 8	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
RELACIONADA 9	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
RELACIONADA 10	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
RELACIONADA 11	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
TOTAL	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
CONTROLO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00				

OBS.

[1]

EXECUTADO POR

DATA

REVISTO POR

DATA

## Anexo 7- Checklist de Independência face ao cliente

Nome da  
empresa

--

### Checklist de independência para os colaboradores

Deve ser preenchido ANUALMENTE em conjunto com a análise do colaborador

Nome do  
colaborador

--

Escritório

--

O preenchimento deste formulário fornece dados para determinar se as ações praticadas estão em conformidade com as regras, regulamentos e interpretações de independência do CPA Austrália e de quaisquer órgãos estatutários relevantes.

Sim*	Não	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Tem algum interesse financeiro, direto ou indiretamente, com o cliente ou alguma sua subsidiária/filial?
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Tem algum interesse financeiro em algum concorrente, investidor ou associado do cliente?
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Tem algum negócio tem algum relacionamento comercial externo com um cliente, diretor ou um principal acionista que tenha como objetivo de obter ganhos financeiros?
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Deve, a qualquer cliente, qualquer quantia, exceto como cliente normal ou em relação a um empréstimo à habitação em condições normais de empréstimo?
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Tem autorização para assinar cheques pelo cliente?
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Está ligado ao cliente como promotor, subscritor ou administrador de voto, diretor, executivo ou em qualquer capacidade equivalente a um membro da gerência ou um funcionário?
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Atua como diretor, administrador, funcionário de um cliente?
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	O seu cônjuge ou filho menor foi empregado do cliente?
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Alguém da sua família foi empregado em algum cargo relevante por um cliente?

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Existe alguma dívida do cliente que seja sua responsabilidade?
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Recebeu benefícios de presentes ou acolhimento de um cliente que não são compatíveis com as cortesias normais da vida social?
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Existem outros problemas de independência que julgue relevantes a divulgar?

**\*Nota:** Se respondeu a qualquer questão acima representada “SIM”, por favor responda também ao Memorando de Resolução de Independência Profissional.

Li a Política de Independência da prática e os padrões profissionais relacionados à independência, e acredito que os entendo. Estou em conformidade, exceto nos assuntos listados abaixo.


Acordos feitos para descartar as exceções acima referidas para cumprir com as políticas:


Assinatura do colaborador

Assinatura do responsável


Data

Data


## Exemplo do Memorando de Resolução de Independência Profissional

Nome da  
empresa

--

### Memorando de Resolução de Independência Profissional

A ser preenchido sempre que uma resposta "SIM" for registrada na Lista de verificação de independência profissional para funcionários.

#### Questões de Independência relacionadas com:

Data do inquérito

--

Cliente

--

Colaborador

--

#### 1. Descreva o problema:


#### 2. Fontes/pessoas consultadas (**Nota:** anexar uma cópia de qualquer material relevante):


#### 3. Descobertas/resultados:

--

--

4. Decisão tomada:


Resolvido por	<table border="1"><tr><td></td></tr></table>		Data da resolução	<table border="1"><tr><td></td></tr></table>	
Resolução conhecida pelo colaborador	<table border="1"><tr><td></td></tr></table>		Data	<table border="1"><tr><td></td></tr></table>	



## **Anexo 8 – Minuta exemplo de uma declaração de independência**

[em papel timbrado]

### **Independência do Sócio e do Pessoal Técnico**

---

[Data]

[Dirigido à firma]

### **Reconhecimento de Independência**

Confirmo tanto quanto é do meu conhecimento e crença que estou em conformidade com as políticas e procedimentos da firma, incluindo as Secções 290 e 291 do Código de Ética para Contabilistas e Auditores Profissionais do IESBA sobre Independência [exceto para as matérias enumeradas no Quadro A].

Se a referência ao Quadro A não for aplicável:

Assinatura:\_\_\_\_\_

Nome:\_\_\_\_\_

Posição:\_\_\_\_\_

Data:\_\_\_\_\_

## Quadro A

### Independência do Sócio e do Pessoal Técnico

Listar e explicar brevemente a natureza das matérias que no melhor do seu conhecimento e crença podem afetar a independência. Ao fazer a lista remeter para as Secções 290 e 291 do Código do IESBA.

Cada item será revisto pelo sócio responsável pelo trabalho. Pode ser necessária informação adicional para determinar que medidas, se alguma, são exigidas.

Todas as decisões e ações a seguir devem ser documentadas.

<b>Descrição</b>	<b>Detalhes de como a Independência Pode ser Afetada</b>	<b>Salvaguarda Apropriada Aplicada (se aplicável) para Eliminar ou Reduzir as Ameaças a um Nível Aceitável</b>

## **Anexo 9 – Minuta exemplo de uma declaração de confidencialidade**

[Papel timbrado da Firma]

### **Declaração de Confidencialidade**

---

(É boa prática ter uma declaração de confidencialidade assinada pelo empregado no início do emprego, e ter o documento assinado de novo anualmente para servir como lembrança do requisito)

[Data]

Caro [.....]

Para assegurar o cumprimento contínuo da Secção 140 do Código do IESBA, no tocante às nossas responsabilidades profissionais e à proteção dos nossos clientes, é essencial que os negócios dos nossos clientes permaneçam confidenciais. A informação confidencial refere-se a qualquer informação sobre os nossos clientes que chega ao conhecimento de um indivíduo em consequência da sua associação à firma, salvo se tal informação estiver publicamente disponível.

Li, compreendi, e dei cumprimento à declaração de política da firma sobre confidencialidade respeitante aos negócios dos nossos clientes.

Nome:\_\_\_\_\_

Assinatura:\_\_\_\_\_

Data:\_\_\_\_\_

## Anexo 10 - *CheckLis* para aceitação do cliente

A integridade do cliente foi considerada e não temos informações que nos levem a concluir que o cliente carece de integridade?

Está apto para iniciar o compromisso?

Recursos para elaborar o trabalho a tempo?

Considerações de independência:

- Compromisso de garantia – lista de independência concluída?
- Não há garantia de compromisso – sem ameaças significativas à independência?

A empresa está livre de conflitos de interesse com o cliente?  
Se existe um conflito de interesses, como foi tratado?

Problemas a nível de taxa/cobrança?

Possíveis perguntas de triagem ao cliente?

Manutenção de registo e Sistema de contabilidade preciso?

Informação do cliente no portal das finanças aceitável?

Decisão tomada para reter o cliente ☐ Sim ☐ Não

Preparado por

Data

Revisão do sócio

Data

## Anexo 11 – Guias de controlo horizontal

- Guia de controlo horizontal para Sociedades de Revisores Oficiais de Contas:

PROCESSO Nº /

SROC/ROC \_\_\_\_\_ Nº \_\_\_\_\_

Domicílio Profissional / Sede: \_\_\_\_\_

Código Postal: \_\_\_\_\_ Localidade: \_\_\_\_\_

Pessoa Contacto: \_\_\_\_\_

Tel.: \_\_\_\_\_ Fax: \_\_\_\_\_ E-mail: \_\_\_\_\_

Controlador-Relator: \_\_\_\_\_

Tel.: \_\_\_\_\_ Fax: \_\_\_\_\_ E-mail: \_\_\_\_\_

Versão revista em 5 de novembro de 2018

### 3.2. CONTROLO HORIZONTAL DE SROC

#### Secção a Preencher pela SROC

##### 1. Caracterização da Estrutura Organizativa e dos Serviços Prestados

Caracterize sucintamente a estrutura organizativa, as sociedades que integram a rede, a natureza dos serviços prestados, a dimensão e número de clientes e o nível de atividade.

- Descreva a estrutura organizativa utilizada no exercício da atividade.
- Identifique as sociedades que integram a “rede” e, se aplicável, as entidades com as quais existem acordos ou parcerias.
- Descreva a composição da carteira de clientes em que são exercidas funções de interesse público.
- Indique o número de horas despendido no último exercício pelos ROC e quadros técnicos na execução e supervisão dos trabalhos com a natureza de funções de interesse público:

<b>Categoria profissional</b>	<b>Horas</b>
Sócio/ROC	
Contratado/ROC	
Gerente ( <i>Manager</i> )/ou equivalente	
Auditor Sênior/ou equivalente	
Auditor Júnior/ou equivalente	
Total	

- e) Detalhe por natureza os serviços prestados por cada sociedade da “rede” e a respectiva faturação global do último exercício (caso aplicável, explique as parcerias ou acordos com outras entidades).
- f) Detalhe os indicadores de atividade relativos à SROC como segue:

<b>Ano de referência: 20__</b>	<b>Funções de interesse público</b>	<b>Atividade Global (1)</b>
a) Serviços prestados		
b) Custos com o pessoal		
c) Fornecimentos e serviços externos (2)		
d) Resultados líquidos (3)		

- (1) Engloba a totalidade dos serviços profissionais prestados pela SROC
- (2) Descreva a natureza e o âmbito dos serviços adquiridos ao exterior que se mostrem relevantes para o exercício da atividade profissional, nomeadamente:
- Contratação de especialistas ou de outros serviços profissionais
  - Aquisição de outros serviços
- (3) Explique como são remunerados os Sócios que são ROC e os ROC contratados:

## **2. Meios materiais**

Descreva sucintamente os meios materiais utilizados no exercício da atividade profissional e a organização e conservação em arquivo dos dossiês relativos ao exercício de funções de interesse público.

- a) Instalações (áreas, características, título que legitima a ocupação).

- b) Equipamento informático. Caracterize o software usado nas auditorias e os meios informáticos utilizados, nomeadamente o número de terminais e de computadores portáteis, impressoras, ligação à internet, etc...).
- c) Arquivo dos dossiês relativos ao exercício de funções de interesse público.
- d) Documentação técnica e/ou bases de dados de suporte.
- e) Outros.

### 3. Recursos humanos

Caracterize sucintamente os recursos humanos de que dispõe e os sistemas respetivos de formação e avaliação de desempenho.

- a) Resuma numericamente os recursos humanos de que dispunha em 31 de dezembro de \_\_\_\_\_, como segue:

#### Revisores Oficiais de Contas

- Sócios \_\_\_\_\_
- Contratados \_\_\_\_\_

#### Quadros técnicos

- Com vínculo laboral há menos de 3 anos \_\_\_\_\_
- Com vínculo laboral há mais de 3 anos \_\_\_\_\_
- Sem vínculo laboral \_\_\_\_\_

#### Pessoal administrativo

TOTAL

(anexar uma listagem dos ROC e quadros técnicos indicando habilitações académicas, qualificação profissional, antiguidade e vínculo. Para os ROC indicar os que não estão em regime de exclusividade).

- b) Descreva sumariamente a política de recrutamento adotada.
- c) Descreva sumariamente as políticas relativas à avaliação do desempenho dos ROC e quadros técnicos.
- d) Descreva sumariamente as políticas relativas à formação contínua dos ROC e quadros técnicos. Indique, se possível, o número de horas de formação por categoria

profissional no último ano e anexe o Mapa de Formação Profissional enviado para a OROC.

#### **4. Sistema de Controlo de Qualidade Interno**

- a) Descreva como se encontram formalizados os procedimentos e políticas do sistema de controlo de qualidade da SROC e indique o nome dos responsáveis pela sua conceção, implementação e gestão (ISCQ1.11, 16 e 17).
- b) Descreva a cultura de qualidade, o empenho da liderança na mesma e os mecanismos da sua comunicação existentes (ISCQ1.18 e 19).
- c) Descreva quais os procedimentos adotados para garantir que os princípios éticos e deontológicos são respeitados na contratação dos trabalhos e durante a sua execução e conclusão (ISCQ1.20).
- d) Descreva os procedimentos adotados para salvaguarda da independência profissional, nomeadamente quanto: (i) à prestação simultânea pela SROC de serviços de revisão legal das contas e de contabilidade, ou de outros que ameacem a independência por via da auto-revisão ou dependência económica; (ii) à prestação simultânea pela SROC de serviços de revisão legal das contas e por entidade integrada na mesma rede de serviços de contabilidade, ou de outros que ameacem a independência por via da auto-revisão ou dependência económica; (iii) à designação de colaboradores para trabalhos em clientes com os quais mantêm relações especiais ou interesses económicos; e (iv) à confirmação anual de independência dos ROC e dos colaboradores da SROC. (descreva também como asseguram que estes aspetos são igualmente salvaguardados pelas entidades da rede ou pelas entidades com as quais existem acordos ou parcerias) (ISCQ1.21 a 25).
- e) Descreva os procedimentos adotados na aceitação / retenção de clientes para salvaguardar o cumprimento com os deveres específicos, nomeadamente: (a) dispor das competências e recursos necessários para executar o trabalho; (b) averiguar previamente sobre a existência de conflitos de independência; (c) garantir o cumprimento com os demais requisitos éticos (ISCQ1.26 a 28).
- f) Descreva os procedimentos adotados para garantir que: (i) todos os trabalhos são executados de acordo com as normas de auditoria em vigor e com os requisitos regulamentares e legais aplicáveis; (ii) todos os sócios adotam na execução dos trabalhos o mesmo padrão de qualidade; (iii) todos os sócios emitem relatórios



apropriados nas circunstâncias; (iv) todos os trabalhos são documentados e organizados em dossiês que são conservados em arquivo pelo menos 5 anos; e (v) todas as diferenças de opinião entre ROC são identificadas e resolvidas (ISCQ1.32 a 44).

- g) Descreva os procedimentos adotados para assegurar o alinhamento dos sistemas de formação, de avaliação do desempenho e de compensações monetários dos ROC e quadros técnicos com o sistema de controlo de qualidade interno (ISCQ1.29 a 31).
- h) Descreva os procedimentos de monitorização e inspeção adotados para garantir que cada um dos elementos do sistema de controlo de qualidade (procedimentos descritos nos pontos 4 a) a 4 g) acima) se encontram em vigor, operam eficazmente e são consistentemente aplicados. Descreva os procedimentos de comunicação dos resultados do processo de monitorização ou inspeção, bem como das suas consequências e de seguimento dos planos de implementação de melhorias (ISCQ1.48 a 56).
- i) Caso a SROC utilize os serviços de um Centro de Serviços Partilhados (ou equivalente, em Portugal ou no Estrangeiro) para a realização de procedimentos que utiliza como prova de auditoria (ex. confirmações externas de saldos, assistência a contagens físicas, etc.), indique os procedimentos seguidos para assegurar as competências, qualidade e independência na produção dessas provas de auditoria.
- j) Descreva os procedimentos adotados pela SROC para garantir o cumprimento dos requisitos legais que lhe estão atribuídos decorrentes do exposto na Legislação Portuguesa sobre prevenção e combate ao branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo.
- k) Descreva os procedimentos adotados pela SROC para proporcionar orientação sobre os requisitos da firma quanto à documentação, quer ao nível do trabalho (incluindo revisão do controlo de qualidade do trabalho) quer ao nível do sistema de controlo de qualidade da firma (ISCQ1.42, 45 a 47 e 57 a 59).

## **5. Controlos de Qualidade Anteriores**

Indique os últimos controlos de qualidade pela OROC, CNSA ou CMVM a que a SROC esteve sujeita e descreva, caso existam, as observações e recomendações

efetuadas e o modo como foram comunicadas e como foram supridas as correspondentes deficiências.

## **Secção a Preencher pelo Controlador-Relator**

### **A – Questões Prévias**

Proceda à leitura da Secção do presente guia preenchida pela SROC e dos respetivos anexos, nomeadamente: (i) listagem do pessoal técnico; (ii) mapa de formação profissional enviado para a OROC ou outros; (iii) outros mapas ou relatórios disponibilizados para consulta, nomeadamente o Mapa de Atualização Profissional e os documentos de prestação de contas da SROC. Indique os principais aspetos decorrentes da leitura dessa informação e dos documentos referidos.

### **B - Avaliação Horizontal do Sistema de Controlo de Qualidade Interno**

#### **Conclusões do Controlador-Relator**

- 1.** Avalie globalmente a adequação da estrutura organizativa, tendo em consideração a composição da carteira de clientes em que são exercidas funções de interesse público, os restantes serviços prestados e os recursos humanos disponíveis (para esta avaliação use toda a informação referida em **A - Questões Prévias**). Relacione estes elementos gerais entre si e com as observações colhidas no controlo vertical.
- 2.** Avalie se o desenho do sistema de controlo de qualidade e da sua monitorização é, de uma forma geral, adequado face à composição da carteira de clientes e à complexidade da atividade da SROC, incluindo a da sua rede ou parceiros profissionais. Fundamente a sua avaliação por cada elemento do sistema de controlo interno referido na ISCQ1.16 e tendo em conta as respetivas seguintes disposições da norma. No caso de serem identificadas deficiências, indicar as respetivas disposições da ISCQ1 que sejam aplicáveis.
- 3.** Selecione o último caso de aceitação de um novo cliente para o exercício de funções de interesse público e verifique se foi dado cumprimento às normas de ética e deontologia profissional. Especifique concretamente: (i) se os honorários foram determinados de acordo com os critérios definidos no artigo 59º do EOROC; (ii) se foi salvaguardada a independência e a existência de recursos; (iii) se foi dado

cumprimento aos deveres de comunicação à OROC e aos deveres de comunicação para com os colegas.

4. Avalie o desenho dos procedimentos estabelecidos para salvaguarda da independência profissional. Verifique a sua implementação, servindo de amostra as entidades selecionadas para controlo vertical (ou outras evidências documentais). Verifique especificamente se existe, nos termos do artigo 61 ° do EOROC, documentação apropriada dos riscos importantes que ameaçam a independência e das medidas de salvaguarda aplicadas para mitigar esses riscos? Explique a sua avaliação e as verificações efetuadas.
5. Verifique se os honorários da rede para o principal cliente (ou grupo empresarial) tendo em conta toda a carteira de clientes não ameaçam a independência da SROC porque não excedem 15% do total dos honorários da rede da SROC e não se relacionam com serviços proibidos nem com serviços em que o eventual risco de independência por auto-revisão não tenha sido adequadamente mitigado. Explique a sua avaliação e as verificações efetuadas.
6. Avalie, genericamente, se os procedimentos de avaliação do desempenho e retribuição dos ROC e quadros técnicos contribuem para a qualidade das auditorias e não incentivam práticas contrários aos princípios éticos que regem o exercício da profissão.
7. Avalie, genericamente, a adequação da formação profissional (conteúdo e quantidade) face aos requisitos de formação da OROC, à composição da carteira de clientes e respetivos setores de atividade. Explique.
8. Avalie a razoabilidade dos procedimentos adotados para garantir: (i) a execução dos trabalhos em conformidade com as normas de auditoria em vigor e demais requisitos regulamentares e legais aplicáveis; (ii) a consistência dessa execução entre os diferentes ROC; (iii) adequada supervisão dos trabalhos; (iv) que as consultas necessárias são efetuadas e as diferenças de opinião devidamente tratadas; (v) que são efetuados procedimentos de verificação de controlo de qualidade robustos em todos os trabalhos em que tal é requerido; e (vi) que o sistema de arquivo dos dossiês é adequado. Explique para cada tema as verificações realizadas e observações relacionando com as evidências obtidas no controlo vertical.

9. Conclua quanto ao cumprimento, em geral, das normas de revisão/auditoria em vigor, regulamentos e demais legislação aplicáveis ao exercício da atividade profissional.
10. Conclua quanto à adequação e funcionamento dos procedimentos implementados para dar cumprimento aos requisitos de controlo de qualidade interno descritos na ISQC 1.
11. Conclua quanto à adequação dos meios humanos e respetiva supervisão (número de ROC; número de quadros técnicos; formação; experiência profissional, natureza do vínculo laboral e sua duração, etc.) e dos meios técnicos da SROC, face à natureza e dimensão dos trabalhos e das entidades sujeitas a revisão legal ou a auditoria:
12. Conclua quanto à adequação dos procedimentos adotados pela SROC relativamente à prevenção e combate ao branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo.
13. Conclua quanto à adequação da descrição efetuada no ponto 5 da Secção a preencher pelo ROC/relativa a controlos de qualidade anteriores. Avalie se as medidas tomadas para suprir as deficiências detetadas em controlos de qualidade anteriores se mostram adequadas nas circunstâncias (para o efeito obtenha a documentação corroborativa que considere necessária).
14. Conclua quanto à adequação da descrição do ponto 4.J) da secção a preencher pela SROC relativa à utilização de Centro de Serviços Partilhados (ou equivalente) na produção de prova de auditoria.

Data \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

---

Assinatura do CR

#### **Comentários da SROC**

---

Data \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

---

Assinatura do ROC responsável